



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 132/2025

du 23 octobre 2025

Numéros du rôle : 8188, 8189, 8200, 8201, 8203, 8207, 8208, 8217 et 8226

En cause : les recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses », introduits par la SA « Citexar », par la SA « Gambling Management » et autres, par la SA « Chaudfontaine Loisirs », par la SA « Ascot » et autres, par la SA « Derby » et autres, par la SA « Infiniti Casino Oostende », par la SA « Napoleon Games », par la SA « Casinos Austria International Belgium » et par la SA « Unibox Games » et la SA « Covifil ».

La Cour constitutionnelle,

composée du juge Thierry Giet, faisant fonction de président, du président Luc Lavrysen, et des juges Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le juge Thierry Giet,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des recours et procédure

a. Par deux requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 6 mars 2024 et parvenues au greffe le 7 mars 2024, des recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2023, deuxième édition) ont été introduits respectivement par la SA « Citexar », assistée et représentée par Me Roland Forestini, avocat au barreau de Bruxelles, et par la SA « Gambling Management », la SA « Casino de Spa » et la SA « Circus Belgium », assistées et représentées par Me Jean-Luc Wuidard, avocat au barreau de Liège-Huy, et par Me Marc Nihoul, avocat au barreau du Brabant wallon.

b. Par trois requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 11 et 16 avril 2024 et parvenues au greffe les 12 et 17 avril 2024, des recours en annulation des articles 50 et 52 de la même loi ont été introduits respectivement par la SA « Chaudfontaine Loisirs », assistée et représentée par Me Yaël Spiegl et Me Emmanuel Van Nuffel, avocats au barreau de Bruxelles, par la SA « Ascot », la SA « PMU Belge » et la SRL « World Football

Association », assistées et représentées par Me Yaël Spiegl et Me Emmanuel Van Nuffel, et par la SA « Derby », la SA « Tiercé Ladbroke » et la SRL « Tilt », assistées et représentées par Me Yaël Spiegl, Me Emmanuel Van Nuffel et Me Pierre Joassart, avocats au barreau de Bruxelles.

c. Par deux requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 22 et 23 avril 2024 et parvenues au greffe les 26 et 29 avril 2024, des recours en annulation partielle de la même loi ont été introduits respectivement par la SA « Infiniti Casino Oostende », assistée et représentée par Me Michel Maus, avocat au barreau de Flandre occidentale, et par Me Johan Vande Lanotte, avocat au barreau de Gand, et par la SA « Napoleon Games », assistée et représentée par Me Bob Martens, Me Nicolas Engelmann, Me Alexander Bostoen et Me Tatyana Lebedeva, avocats au barreau de Bruxelles.

d. Par deux requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 15 et 27 mai 2024 et parvenues au greffe les 16 et 30 mai 2024, des recours en annulation des articles 50, 52 et 59 de la même loi ont été introduits respectivement par la SA « Casinos Austria International Belgium », assistée et représentée par Me Geoffroy Galea, Me Alain Thilmany et Me Cassandre Guéry, avocats au barreau de Bruxelles, et par la SA « Unibox Games » et la SA « Covifil », assistées et représentées par Me Typhanie Afschrift et Me Spyridon Chatziannis, avocats au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 8188, 8189, 8200, 8201, 8203, 8207, 8208, 8217 et 8226 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- la SA « Vade & Co », assistée et représentée par Me François Tulkens et Me Lola Malluquin, avocats au barreau de Bruxelles (partie intervenante);
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Pierre Bailly, Ann Lauwens et Selim Dedeli, conseillers au SPF Finances;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Nathanaëlle Kiekens et Me Lieselotte Schellekens, avocates au barreau de Bruxelles.

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Par ordonnance du 21 mai 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Emmanuelle Bribosia et Joséphine Moerman, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et les affaires seraient mises en délibéré.

À la suite de la demande de la partie requérante dans l'affaire n° 8207 à être entendue, la Cour, par ordonnance du 4 juin 2025, a fixé l'audience au 2 juillet 2025.

À l’audience publique du 2 juillet 2025 :

- ont comparu :
- . Me Roland Forestini, pour la partie requérante dans l’affaire n° 8188;
- . Me Jean-Luc Wuidard, pour les parties requérantes dans l’affaire n° 8189;
- . Me Emmanuel Van Nuffel, également *loco* Me Yaël Spiegl, et Me Julie Paternostre, avocate au barreau de Bruxelles, *loco* Me Pierre Joassart, pour les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203;
- . Me Johan Vande Lanotte, pour la partie requérante dans l’affaire n° 8207;
- . Me Bob Martens, également *loco* Me Nicolas Engelmann, et *loco* Me Alexander Bostoen, pour la partie requérante dans l’affaire n° 8208;
- . Me Alain Thilmany et Me Cassandre Guéry, également *loco* Me Geoffroy Galea, pour la partie requérante dans l’affaire n° 8217;
- . Me Spyridon Chatzigiannis, pour les parties requérantes dans l’affaire n° 8226;
- . Me François Tulkens, pour la partie intervenante;
- . les conseillers Fabrice Grobelny et Ann Lauwens, pour le Conseil des ministres;
- . Me Devin Kumpen, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me Nathanaëlle Kiekens et Me Lieselotte Schellekens, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteuses Emmanuelle Bribosia et Joséphine Moerman ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l’emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant aux moyens pris de la violation des règles de répartition des compétences

En ce qui concerne les moyens relatifs à la loyauté fédérale

A.1. Le premier moyen dans l’affaire n° 8188, le premier moyen dans l’affaire n° 8189, le premier moyen, en sa seconde branche, dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, une partie du premier moyen dans l’affaire n° 8207,

le premier moyen dans l'affaire n° 8208, le troisième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 8217, le premier moyen, en ses première et troisième branches, dans l'affaire n° 8226 et le premier moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, sont pris de la violation, par les dispositions attaquées, de l'article 143 de la Constitution et de l'article 1^{er}ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement), en ce que le législateur fédéral n'aurait pas respecté son obligation de loyauté fédérale.

A.2. Pour la partie requérante dans l'affaire n° 8188, les dispositions attaquées entraveraient de manière excessive l'exécution des compétences propres des régions et contreviendraient à l'obligation faite à l'autorité fédérale de respecter la coexistence des entités du pays. La loi spéciale de financement donne aux régions une autonomie fiscale étendue en matière de taxes sur les jeux et paris et en matière de taxes sur les appareils automatiques de divertissement, et l'autorité fédérale s'était expressément engagée à ne plus agir dans ces domaines, comme en témoignent les travaux préparatoires de la loi spéciale de financement. Or, lors de l'adoption de la loi spéciale précitée, les taxes litigieuses étaient déjà déductibles à l'impôt sur les revenus. La mesure attaquée emporte un effet négatif sur la politique régionale. Elle est par ailleurs contraire au principe de proportionnalité, puisque la suppression de la déductibilité des taxes litigieuses rend vains les choix fiscaux opérés par les régions en matière de soutien de l'activité économique des opérateurs du secteur. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 relève que la mesure attaquée expose le secteur à des coûts supplémentaires de 54 millions d'euros et qu'elle affecte en outre de façon disproportionnée les casinos physiques.

A.3. Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 8189, le législateur fédéral entrave directement l'exercice par les régions de leurs compétences fiscales et matérielles en alourdissant la charge fiscale des entreprises actives dans le secteur, ce qui rend inopérants les choix fiscaux des régions quant au niveau d'imposition effective, ainsi que les choix visant à soutenir l'activité économique.

Selon ces mêmes parties requérantes, la mesure est justifiée par le niveau de taxation prétendument faible auquel sont soumis les opérateurs de jeux et paris. Toutefois, ceci n'est pas établi. Quand bien même ce le serait, les parties soutiennent que cet argument ne peut justifier la violation de la loyauté fédérale et l'immixtion, en l'espèce, dans les choix des régions. Concrètement, la mesure porte préjudice aux rentrées fiscales des régions, en ce qu'elle entraîne une diminution des activités dans le secteur. Il ne fait aucun doute que les régions devront en conséquence augmenter les taxes litigieuses, au risque alors de mettre en danger la pérennité des opérateurs et de mener à des faillites.

A.4. Selon les parties requérantes dans les affaires 8200, 8201 et 8203, tout législateur doit avoir égard à l'effet de son action sur l'exercice des compétences d'une autre entité, cet exercice ne devant pas être rendu impossible ou exagérément difficile. En l'espèce, la suppression de la déductibilité des taxes litigieuses a une influence double : d'une part, sur l'opérateur, en diminuant sa rentabilité, et, d'autre part, sur les régions, en réduisant leur champ d'action. Pour ces parties requérantes, cette influence n'est pas purement hypothétique, comme la Cour a pu le juger par son arrêt n° 91/2014 du 12 juin 2014 (ECLI:BE:GHCC:2014:ARR.091). Par ailleurs, il convient d'appliquer par analogie l'arrêt de la Cour n° 34/2018 du 22 mars 2018 (ECLI:BE:GHCC:2018:ARR.034), d'autant que les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023) en font état.

A.5. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 soutient que la fin de la déductibilité a un impact considérable sur les résultats financiers des redevables visés. Face à cela, le législateur régional flamand est forcé de faire un choix : soit il réduit sa propre taxe et subit une perte de recettes, soit il subit la cessation d'activités des opérateurs touchés. Par conséquent, le législateur fédéral rend excessivement difficile l'exercice de la politique des régions. Le législateur flamand avait en effet introduit ses propres taxes dans le contexte fiscal de la déductibilité de celles-ci. L'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, montre bien qu'il était question d'un « gel » de la situation au moment du transfert de la compétence fiscale.

A.6. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 soutient que si l'autorité fédérale a certes le pouvoir de déterminer quels sont les frais déductibles à l'impôt sur le revenu, il ne peut, ce faisant, violer le principe de la loyauté fédérale et léser les intérêts des régions. La mesure attaquée alourdit l'impôt sans que les régions puissent en percevoir les recettes, il s'agit donc d'une ingérence du législateur fédéral dans les compétences régionales. La

partie requérante n'aperçoit pas en quoi le but poursuivi, annoncé lors des travaux préparatoires, à savoir la lutte contre les jeux d'argent, aurait un quelconque lien avec la déductibilité à l'impôt sur le revenu, d'autant que les jeux non agréés et étrangers, qui deviennent plus attrayants et augmentent la dépendance des joueurs, ne sont pas visés.

Il s'agit ni plus ni moins, en pratique, d'un transfert vers le gouvernement fédéral d'une partie des recettes liées aux taxes sur les jeux et paris et aux taxes sur les appareils automatiques de divertissement des régions, ce qui réduit *ipso facto* la marge de manœuvre des régions. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 ajoute que cela crée une incertitude juridique et financière corrélative pour les communes qui perçoivent des revenus des concessions des casinos et qui y investissent.

A.7. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 soutient que la mesure attaquée précarise les finances des régions, puisque le produit des taxes litigieuses sert à financer le budget des régions depuis 45 ans. Il s'agit d'une remise en cause de l'effectivité du financement régional, qui rend en outre économiquement impossible la poursuite des activités des acteurs du secteur à terme. Pour le législateur fédéral, cela revient, *in fine*, à se réappropriier indirectement les recettes fiscales des taxes sur les jeux et paris et des taxes sur les appareils automatiques de divertissement. De plus, cela introduit une distorsion de concurrence préjudiciable entre les régions, ce qui est contraire à l'esprit du principe de la loyauté fédérale.

La partie requérante dans l'affaire n° 8217 compare la situation actuelle avec celle qui prévalait en 2002, lors de l'adoption de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », lorsque le législateur fédéral avait supprimé certaines déductions. Il cherchait à l'époque à renforcer l'efficacité des politiques régionales. En l'espèce, la volonté est strictement inverse.

La loyauté fédérale exige que les entités du Royaume tiennent compte des conséquences de leurs mesures pour les autres entités. Or, dans les travaux préparatoires de la loi attaquée, la question a été soulevée sans être réellement débattue, le Gouvernement fédéral se contenant d'affirmer son « droit d'agir » sans plus de précision.

Selon la partie requérante dans l'affaire n° 8217, c'est en réalité l'activité elle-même qui est visée par la mesure, sans égard à l'aspect de l'addiction aux jeux. Pour que le principe de la loyauté fédérale soit violé, il ne faut pas forcément une intervention directe, il suffit de constater la violation des règles répartitrices de compétences, ce qui est le cas en l'espèce. *In casu*, le législateur a rompu un équilibre ancien. La politique fiscale des régions tenait en effet déjà compte de la lutte contre les jeux d'argent, et l'autorité fédérale va ici à l'encontre de cette politique. Celle-ci lutte contre une activité que les régions souhaitent préserver, ce qui est paradoxal et déloyal. En touchant au traitement fiscal des deux taxes régionales, le législateur fédéral déséquilibre financièrement les régions, affaiblit les opérateurs et favorise *ipso facto* les opérateurs illégaux et la Loterie nationale, qui n'est pas affectée. La diminution des recettes régionales est manifeste.

A.8. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 rappellent que la loyauté fédérale implique de ne pas perturber l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble et se rapproche en cela de la bonne foi ou de l'interdiction de l'abus de droit. Pour cela, les conséquences des mesures envisagées doivent être prises en compte. Or, le respect de la loyauté fédérale n'a pas été sérieusement débattu à l'occasion des travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023. La mesure attaquée, étrangère en pratique à la lutte contre les jeux d'argent, emporte une rupture incontestable de l'équilibre fédéral. Les régions ont depuis longtemps mis en place leur politique fiscale en tenant compte de l'état de la législation existante, dont la déductibilité, à l'impôt sur le revenu, des taxes sur les jeux et paris et des taxes sur les appareils automatiques de divertissement. L'autorité fédérale entend donc lutter contre une activité que les régions souhaitent préserver, ce qui suffit pour constater le non-respect du principe de la loyauté fédérale.

Au surplus, les taxes sur les jeux et paris et les taxes sur les appareils automatiques de divertissement ont été soigneusement déterminées par les régions sur la base de certains critères, parmi lesquels la rentabilité des entreprises concernées, que la mesure attaquée vient contrecarrer en déstabilisant lesdits acteurs. Or, ces derniers

agissent en toute légalité. Tout en diminuant les recettes régionales, la mesure a pour effet de favoriser les opérateurs illégaux ainsi que la Loterie nationale.

Enfin, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 soulèvent que la mesure crée une double imposition sur une partie de la marge brute ou du produit brut de l'activité des opérateurs visés. En matière de jeux et paris, la base imposable est en effet la marge brute réelle ou le montant brut des sommes engagées, à savoir les mises dont on soustrait les gains. Or, ces montants sont désormais taxés deux fois.

A.9. Le Gouvernement flamand, partie intervenante, soutient que le législateur fédéral intervient dans les impôts régionaux sans tenir compte des intérêts des régions. La non-déductibilité des dépenses visées a un effet sur le montant brut total, sur lequel reposent aussi les taxations régionales, créant de ce fait une concurrence déloyale. Ce qu'il faut bien considérer comme une double imposition sur un même montant de base rend inutilement difficile l'exercice de la compétence de la Région flamande. Le législateur fédéral n'a pas tenu compte des intérêts de celle-ci et remet en cause la *ratio legis* de la loi spéciale de financement, qui garantissait la non-immixtion de l'autorité fédérale dans les domaines de compétence des régions.

A.10. Le Conseil des ministres répond que les dispositions attaquées se bornent à définir la base imposable pour la levée de l'impôt sur le revenu. Il ne s'agit pas d'un nouvel impôt. Tant l'impôt sur les personnes physiques que l'impôt sur les sociétés relèvent de la compétence exclusive de l'autorité fédérale, qui dispose d'une marge d'appréciation étendue dans ces matières. Le Conseil des ministres soutient que n'est pas rendu impossible ni exagérément difficile l'exercice par les régions de leurs propres compétences, puisqu'elles demeurent libres de modifier leurs taxes. La hausse engendrée de l'impôt sur le revenu n'a pas d'incidence sur la base d'imposition des taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement. En conclusion, il n'existe aucune interférence dans le choix politique des régions, les dispositions attaquées visent seulement à limiter le danger social des jeux d'argent pour l'ensemble de la population et les parties requérantes ne démontrent pas le contraire.

Le Conseil des ministres insiste par ailleurs sur le fait qu'il n'y a aucun revirement par rapport à la promesse de ne plus intervenir dans la taxation des jeux et paris et des appareils automatiques de divertissement.

Par ailleurs, pour le Conseil des ministres, il n'y a pas de double imposition. En effet, une double imposition suppose que la base imposable soit taxée une seconde fois, ce qui n'est pas le cas pour le montant brut réel des sommes mises dans les jeux et paris, ni pour la catégorie des appareils automatiques de divertissement. La mesure attaquée ne touche qu'à un élément de l'impôt sur le revenu.

Enfin, le Conseil des ministres réfute l'argument des parties requérantes consistant à lier la mesure à une diminution des recettes fiscales des régions. Au contraire, rien ne le démontre. En réalité, l'éventuel surcoût, qui n'est pas avéré, puisqu'en l'absence de bénéfice, l'opérateur ne paiera pas d'impôt, sera répercuté sur les clients. Enfin, il n'existe pas de distorsion de concurrence entre les opérateurs eux-mêmes, puisque l'impôt des sociétés est applicable de manière uniforme sur l'ensemble du territoire.

A.11. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 répond en insistant sur le fait qu'un régime fiscal avantageux, tel que mentionné dans les travaux préparatoires, ne saurait justifier une telle violation de la loyauté fédérale.

A.12. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 réfutent tout d'abord l'argument du Conseil des ministres selon lequel les casinos ne paieraient pas d'impôt s'ils ne font pas de bénéfices. Cette affirmation est erronée, puisqu'une société en bénéfice comptable peut très bien se retrouver en situation de perte par l'effet des dispositions attaquées.

Au demeurant, les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 constatent que le Conseil des ministres nie les conséquences réelles de la mesure attaquée. Il s'agit bien d'une charge fiscale supplémentaire, même si un nouvel impôt n'est pas créé *stricto sensu*. L'absence d'empiètement postulée par le Conseil des ministres est en outre contredite par les travaux préparatoires, qui visent un rendement budgétaire pour l'État fédéral, pour la raison annoncée que les taxes régionales seraient trop faibles. Par ailleurs, l'augmentation de l'impôt des sociétés résultant des dispositions attaquées n'est pas éventuelle mais certaine, le rendement est même évalué à 45 millions

d'euros par le Gouvernement. Quant à l'incidence sur les rentrées fiscales des régions, elle n'est ni éventuelle ni aléatoire, comme les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 l'ont déjà démontré.

A.13. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 réfute l'argument de l'absence d'un nouvel impôt. Certes, formellement il en est ainsi, mais il est manifeste que la mesure entraîne une nouvelle charge économique sous la forme d'une imposition obligatoire, qui est en outre clairement liée aux taxes régionales. En ce qui concerne la loyauté fédérale, le fait qu'aucune modification expresse du financement des régions ne soit effectuée n'est pas pertinent, puisque le contrôle au regard du principe de la loyauté fédérale ne le requiert pas. Celui-ci tient à l'impact sur l'exercice des compétences régionales. En l'espèce, il ne fait aucun doute que la mesure rend plus difficile l'exercice de la compétence des régions par rapport aux taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement, puisque la pression fiscale sur les opérateurs visés augmente. Ce phénomène est renforcé par le non-respect de la *ratio legis* de la loi spéciale de financement, qui préconise de ne pas toucher à cette matière, ainsi que par l'absence de concertation, soulevée dans un autre moyen.

A.14. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 répondent au Conseil des ministres qu'elles n'ont jamais soutenu que l'autorité fédérale aurait excédé ses compétences propres, et qu'il est inutile que celui-ci insiste en permanence sur l'absence d'un « nouvel impôt ». La loyauté fédérale, qui s'apparente à l'interdiction de l'abus de droit, concerne précisément le cas où aucune des entités n'a outrepassé ses pouvoirs. De même, contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, il s'agit d'examiner si la mesure attaquée a une incidence non pas sur les « compétences » des régions, mais bien, en l'espèce, sur la capacité contributive des opérateurs et donc sur les « recettes » des régions.

En ce qui concerne la répercussion des coûts sur les clients, dont le Conseil des ministres fait grand cas, elle n'est pas sérieusement envisageable au vu de l'importance des montants concernés.

A.15. Le Conseil des ministres réplique qu'aucune des parties requérantes ne démontre que l'exercice des compétences régionales est rendu impossible ou exagérément difficile.

En ce qui concerne la double imposition, le Conseil des ministres soutient que l'argument repose sur un détournement de la notion. Il ne s'agit pas, en l'espèce, de taxer deux fois le même fait générateur. En effet, la base d'imposition de la taxe sur les jeux et paris est le montant brut des sommes engagées, la base d'imposition de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement est la catégorie d'appareil, et la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés est l'ensemble des dépenses non admises, du résultat de l'exercice et de diverses déductions. Ce n'est manifestement pas la même chose. Par ailleurs, les arguments soulevés sur la double imposition ne tiennent pas compte de la possibilité de répercuter le coût sur le client.

Le Conseil des ministres précise en outre que le législateur fédéral n'a pas voulu compenser un soi-disant régime avantageux, comme certaines parties requérantes l'affirment. Ceci ne ressort que des dires d'un député isolé lors des travaux préparatoires.

Le Conseil des ministres insiste enfin sur le fait que les décisions que prendraient éventuellement les régions à la suite de la mesure attaquée ne peuvent pas être considérées comme étant « dictées » par la mesure.

En ce qui concerne les moyens relatifs à l'absence d'une majorité spéciale

A.16. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 8188, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8189, le premier moyen, en sa première branche, dans les affaires nos 8200, 8201 et 8203, une partie du premier moyen dans l'affaire n° 8207, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8208, le premier moyen dans l'affaire n° 8217, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8226 et le second moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, sont pris de la violation, par les dispositions attaquées, de l'article 177 de la Constitution et des articles 2, 4 et 5 de la loi spéciale de financement, en ce que le législateur fédéral aurait dû recourir à une loi spéciale pour modifier la matière imposable des taxes sur les jeux et paris et des taxes sur les appareils automatiques de divertissement.

A.17. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 rappelle que l'article 177 de la Constitution dispose que seule une loi spéciale peut modifier le système de financement des régions. L'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement dispose que les régions sont compétentes pour modifier le taux, la base d'imposition et les

exonérations aux impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° et 2° de la même loi, dont font partie les taxes sur les jeux et paris et les taxes sur les appareils automatiques de divertissement. L'autorité fédérale, quant à elle, reste uniquement compétente pour modifier la matière imposable de ces taxes, mais à la majorité spéciale. En l'espèce, la loi attaquée est une loi ordinaire, alors qu'elle modifie la matière imposable des taxes litigieuses. En effet, il s'agit principalement d'une mesure budgétaire et non d'une mesure de lutte contre les jeux d'argent. Quand bien même le second objectif serait réellement poursuivi, la partie requérante dans l'affaire n° 8188 souligne que les jeux d'argent ne sont pas une activité répréhensible mais sont officiellement autorisés et régulés par la loi du 7 mai 1999 « sur les jeux de hasard, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs » (ci-après : la loi du 7 mai 1999). Cet objectif n'est donc pas légitime.

La partie requérante dans l'affaire n° 8188 remet ensuite en cause l'impact positif postulé par le législateur fédéral sur la santé des joueurs. Elle doute que la non-déductibilité des taxes en question puisse affecter les joueurs, puisque les jeux ne seront pas plus chers pour la cause, et l'influence sur l'addiction est de toute façon trop hypothétique. Une telle mesure indiscriminée sur tous les jeux et appareils, quel que soit l'effet sur le joueur, est contradictoire par rapport au but prétendument poursuivi, d'autant que les loteries restent expressément exclues. Or, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé qu'un État membre ne peut inciter aux jeux publics pour retirer des bénéfices tout en invoquant l'ordre public pour restreindre le secteur privé dans les mêmes activités (C.J.C.E., 6 novembre 2003, C-243/01, *Piergiorgio Gambelli e.a.*, ECLI:EU:C:2003:597).

En ce qui concerne la lutte contre les jeux d'argent par la fiscalité, le simple mot « contre » apparaît comme étant contradictoire selon la partie requérante dans l'affaire n° 8188, puisque cela va au-delà de la dissuasion des personnes vulnérables vu que les jeux d'argent sont bel et bien autorisés. Si l'on peut lutter contre l'addiction, le législateur ne peut lutter « contre » les jeux en tant que tels. La Commission des jeux de hasard, financée par les contributions des opérateurs privés, surveille déjà le secteur et la mesure empiète donc sur ses missions. Or, cette Commission dispose d'un budget non dépensé de près de 45 millions d'euros de crédit, qu'elle aurait dû dépenser dans le cadre de la politique poursuivie. Rien n'est indiqué en ce sens dans les travaux préparatoires. Par ailleurs, la mesure ne touche aucunement aux jeux illégaux. Partant, il n'existe pas d'adéquation entre les montants visés et ce qui serait nécessaire pour lutter efficacement contre l'addiction.

Par conséquent, la partie requérante dans l'affaire n° 8188 conclut qu'il n'existe aucun rapport réel avec la lutte contre les jeux d'argent, mais uniquement un objectif budgétaire, qui va à l'encontre des engagements de l'autorité fédérale de ne pas s'immiscer dans cette matière fiscale régionale.

A.18. À titre liminaire, les parties requérantes dans l'affaire 8189 soulignent que le système de financement des régions ne peut être modifié que par une loi spéciale, en vertu de l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution. En application de cette disposition, les taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement ont été régionalisées en tant que bloc homogène de compétences. Lors de ce transfert, l'autorité fédérale s'est clairement engagée à ne plus intervenir dans cette matière. Les parties requérantes dans l'affaire 8189 soulèvent la similitude entre la mesure attaquée et celle qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, transposable en l'espèce, selon elles. La Cour, qui statuait sur la loi-programme du 1er juillet 2016, a rappelé que c'est au législateur spécial qu'il appartient de modifier la matière imposable des taxes litigieuses.

Selon les mêmes parties requérantes, les dispositions attaquées violent les normes visées au moyen, pour quatre raisons.

Premièrement, elles ont un effet essentiellement budgétaire et fiscal et reviennent en pratique à établir une nouvelle perception spécifique à charge des redevables des taxes sur les jeux et paris et des taxes sur les appareils automatiques de divertissement. L'intention budgétaire et fiscale est d'ailleurs reconnue dans les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023. Les parties requérantes dans l'affaire 8189 remarquent qu'il a été relevé, durant les débats, que la mesure n'impacterait pas réellement le comportement des joueurs, et le ministre des Finances a reconnu le lien avec le cadre des discussions budgétaires. S'il fallait prendre au sérieux l'objectif de lutte contre les jeux d'argent, les parties requérantes dans l'affaire 8189 soulignent l'incohérence entre celui-ci et l'existence d'une Commission des jeux de hasard directement financée par les acteurs du secteur. C'est à elle que l'autorité fédérale a confié le soin de contrôler, d'avertir, de suspendre, d'imposer des interdictions

d'exploitation et, également, de protéger les joueurs par les mesures prévues au Chapitre VI de la loi du 7 mai 1999. Elle dispose en cette matière de pouvoirs d'enquête et de sanction. Les parties requérantes dans l'affaire 8189 se demandent pourquoi l'autorité fédérale n'a pas mobilisé le fonds de la Commission des jeux de hasard pour atteindre son objectif, d'autant qu'il est considérable (45 millions d'euros au 31 décembre 2022). Il n'existe donc pas de lien entre les recettes budgétaires et la lutte contre les jeux d'argent, et rien ne démontre que l'argent servira à cela.

Deuxièmement, il est manifeste que l'autorité fédérale ne peut plus établir d'impôt dans ce secteur. La Cour a déjà, par l'arrêt n° 42/2018 du 29 mars 2018 (ECLI:BE:GHCC:2018:ARR.042), pu statuer en ce sens en ce qui concerne la qualification des contributions versées par les opérateurs à la Commission des jeux de hasard. La Cour a également rejeté toute possibilité de taxe supplémentaire dans le secteur, par son arrêt n° 34/2018, précité, concernant la TVA. Dès lors, selon les parties requérantes dans l'affaire 8189, soit le législateur fédéral prend des mesures fiscales générales mais non spécifiques aux jeux de hasard, soit il prend des mesures spécifiques aux jeux de hasard, et dans ce cas, il doit recourir à une majorité spéciale.

Troisièmement, les parties requérantes dans l'affaire 8189 soutiennent que la mesure attaquée constitue une double imposition directe prohibée entre l'impôt fédéral et l'impôt régional. En effet, la base d'imposition de la taxe sur les jeux et paris correspond à la marge brute réelle de l'activité. Or, la mesure litigieuse vient l'amputer, puisque le montant de la taxe régionale n'est désormais plus déductible. La marge brute est désormais soumise à la fois à l'impôt sur le revenu et à la taxe régionale. Il en va de même pour la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Il ne peut être mis en doute qu'il s'agit donc là d'un prélèvement supplémentaire.

Quatrièmement, les parties requérantes dans l'affaire 8189 font valoir que l'arrêt de la Cour n° 146/2004 du 15 septembre 2004 (ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.146) n'est pas transposable en l'espèce. La disposition qui était alors en cause dans cette affaire portait sur la non-déductibilité des taxes régionales adoptées en vertu du pouvoir fiscal autonome des régions, à l'exclusion des taxes et impôts visés à l'article 3 de la loi spéciale de financement. La mesure attaquée, au contraire, porte précisément sur des impôts régionaux visés par la loi spéciale de financement, et ce à des fins budgétaires. De plus, dans l'arrêt de la Cour précité, toutes les sociétés étaient touchées indistinctement, ce qui n'est pas le cas ici. Enfin, les objectifs qui étaient poursuivis à l'époque (renforcer l'effet des taxes régionales, assurer un cadre budgétairement neutre de la réforme de l'impôt sur les sociétés) ne sont pas transposables en l'espèce.

En conclusion, les parties requérantes dans l'affaire 8189 soutiennent que, pour adopter la mesure attaquée, il aurait fallu recourir à une loi spéciale.

A.19. Les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, dans le premier moyen, en sa première branche, soutiennent que le législateur fédéral aurait dû recourir à une majorité spéciale. Elles rappellent que le législateur fédéral a tenté par deux fois de légiférer contre les opérateurs de jeux de hasard : la première fois par l'abrogation de l'exonération de TVA et la seconde par l'introduction d'une « cotisation/contribution » applicable au secteur. Le conflit de compétence a chaque fois été constaté. En l'espèce, la suppression de la déductibilité des taxes litigieuses s'inscrit dans la même ligne : il s'agit d'utiliser le levier fiscal pour pénaliser le secteur. Le ministre l'a même reconnu dans les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023. Certes, le législateur fédéral demeure compétent pour déterminer les éléments à prendre en compte pour établir l'impôt sur le revenu, mais cela ne signifie pas que l'exercice de cette compétence soit neutre lorsque celle-ci porte sur une matière fiscale régionale. Selon les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, la mesure affecte ici concrètement la rentabilité des opérateurs du secteur, ce qui a pour effet de rendre les jeux moins attractifs, exactement comme l'exonération de la TVA. Le raisonnement opéré dans l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, est dès lors transposable en l'espèce. Les législateurs régionaux ont pris en compte la déductibilité des taxes litigieuses lorsqu'ils ont déterminé les éléments de celles-ci. La suppression de la déductibilité entraîne donc une baisse du taux de la taxe, ce qui crée un effet inhibiteur.

A.20. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 soutient que, s'il ne s'agit pas d'une modification formelle de la matière imposable par le législateur fédéral, le but poursuivi et les effets de la mesure sont identiques à ceux de la mesure relative à la TVA qui a été annulée par la Cour dans son arrêt n° 34/2018, précité. Par conséquent, les enseignements de l'arrêt précité sont directement transposables et il y a lieu de conclure qu'une majorité spéciale aurait été nécessaire. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 allègue également que la mesure

crée une double imposition sans que les exigences formelles de l'article 1^{er}ter de la loi spéciale de financement soient respectées.

A.21. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 rappelle que les régions sont compétentes pour fixer le taux, la base d'imposition et les exonérations des taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement. La matière imposable, elle, est fixée dans la loi spéciale de financement. En l'espèce, si la mesure attaquée ne modifie pas formellement cette matière, elle rend l'offre des jeux et paris et des appareils automatiques de divertissement plus coûteuse et donc moins attrayante. Partant, elle diminue la marge de manœuvre des acteurs du secteur. Ceci est conforme et comparable à ce que la Cour a jugé dans son arrêt n° 34/2018 précité. En effet, le coût fiscal de la mesure attaquée est ajouté au bénéfice imposable des opérateurs concernés et taxé à l'impôt sur le revenu. La hausse correspondante est même plus élevée que pour la TVA, puisqu'elle s'applique à des taux progressifs. Cette préoccupation avait d'ailleurs été soulevée au sein de la Commission Finances et Budget du Parlement fédéral, qui avait pointé le risque accru pour les casinos physiques de devenir déficitaires. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 conclut qu'il fallait donc une majorité spéciale pour adopter la mesure attaquée.

A.22. Dans le premier moyen, en sa première branche, la partie requérante dans l'affaire n° 8217 rappelle que les taxes sur les jeux et paris et les taxes sur les appareils automatiques de divertissement sont une source substantielle de financement pour les régions. En 1980, l'affectation de celles-ci a été décidée dans cette optique. Ces taxes sont désormais entièrement régionalisées et la loi spéciale de financement a spécifiquement verrouillé durablement les ressources financières des régions. Ce système ne peut être remis en cause que par une loi spéciale. En l'espèce, la partie requérante dans l'affaire n° 8217 soutient que la mesure attaquée compromet manifestement le financement des régions. Son impact est en effet démesuré. En ce qui la concerne, la mesure attaquée donne lieu à un triplement de la base imposable à l'impôt sur les sociétés. Pour le législateur fédéral, ceci revient à créer une situation de déficit structurel pour les redevables visés, dans laquelle les casinos physiques seront les plus touchés. Cette situation ne peut que mener à une précarisation de l'assise financière des régions elles-mêmes par la diminution des recettes effectives des redevables. Or, ces ressources sont essentielles pour le pouvoir régional. Pour ces raisons, il ne fait aucun doute, selon la partie requérante dans l'affaire n° 8217, qu'une majorité spéciale s'imposait.

Dans une seconde branche de son premier moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 8217 allègue que le législateur fédéral, par l'adoption de la mesure attaquée, touche à la matière imposable des taxes litigieuses et empiète sur la compétence de fixer leurs taux. Si les régions sont compétentes pour modifier le taux, la base imposable et les exonérations de ces taxes, seul le législateur fédéral spécial est compétent pour modifier la matière imposable en tant que telle. En l'espèce, la mesure bloque la marge de manœuvre des régions pour modifier les taux, puisque celles-ci devront tenir compte des nouvelles implications fiscales au niveau fédéral. Ceci peut être assimilé à une contrainte pour les régions de baisser leur taux afin de compenser la pression fiscale sur les redevables des taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement. Ceci entraîne une distorsion de concurrence anormale entre les régions. Ensuite, le législateur fédéral, s'il ne modifie pas formellement la matière imposable, adopte une mesure qui a des effets concrets sur celle-ci, en ce qu'elle diminue l'offre des jeux et rend celle-ci moins attrayante. Dès lors, en application de l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, qui est transposable en l'espèce, la violation doit être constatée.

A.23. Pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8226, la loi spéciale de financement vise à garantir aux régions que l'autorité fédérale n'agira plus en ce qui concerne les impôts pour lesquels elles sont compétentes. En l'espèce, l'objectif n'est pas celui, annoncé, de la lutte contre les jeux d'argent, mais un objectif budgétaire et donc l'intervention dans la politique des régions. Le législateur fédéral a estimé que les entreprises soumises aux taxes sur les jeux et paris et aux taxes sur les appareils automatiques de divertissement étaient insuffisamment taxées et il a voulu agir. Or, la décision d'éliminer un coût de la liste des frais déductibles a des répercussions sur la politique et sur les finances des régions : on vise délibérément ici les redevables de taxes régionales. Il fallait dès lors une majorité spéciale. En effet, c'est la deuxième tentative du législateur fédéral d'intervenir en la matière, après la tentative avortée de soumettre les acteurs du secteur à la TVA. L'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, qui avait annulé cette législation, peut être transposé en l'espèce, d'autant que le législateur n'a manifestement tiré aucun enseignement de celui-ci avant d'adopter la mesure attaquée.

A.24. Le Gouvernement flamand, partie intervenante, affirme dans son second moyen que, en application de l'arrêt n° 34/2018, précité, l'impact, même non formel, sur les taxes régionales litigieuses doit être considéré comme touchant à la matière imposable et que l'adoption de la mesure attaquée requerrait donc une majorité spéciale. En l'espèce, la matière imposable des taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement a bien été modifiée par une loi ordinaire. Or, l'impact de la mesure n'est pas négligeable. Le législateur a effectivement pris une mesure qui diminue la matière imposable, en rendant plus chère et donc moins attrayante l'offre des jeux et paris. Le même raisonnement est applicable *mutatis mutandis* en ce qui concerne les appareils automatiques de divertissement.

Selon le Gouvernement flamand, contrairement à ce que soutient le législateur fédéral, la mesure ne relève pas des compétences du législateur fédéral ordinaire. Premièrement, le législateur ne peut décider unilatéralement de rendre des impôts régionaux non déductibles à l'impôt sur le revenu. Deuxièmement, la mesure ne relève pas de la compétence résiduelle relative aux jeux et paris. Il s'agit d'un prélèvement et donc d'une nouvelle imposition sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement. Cela revient en effet à alourdir la charge fiscale totale de ce secteur. Troisièmement, la mesure ne relève pas de la compétence relative à la simple modification de l'impôt sur le revenu. Il s'agit plutôt, *de facto*, d'un impôt supplémentaire par modification de l'assiette ordinaire de prélèvement de l'impôt sur les personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Selon le Gouvernement flamand, si l'autorité fédérale veut tirer des recettes d'une matière régionale, elle doit le faire en recourant à la majorité spéciale, que cela prenne ou non la forme d'une modification de l'impôt sur le revenu. Dans le cas contraire, cela mènerait à considérer que toutes les autres matières fiscales régionales, tel le précompte immobilier, puissent être affectées par le fait de les rendre non déductibles à l'impôt sur le revenu.

A.25. Le Conseil des ministres répond que les dispositions attaquées ne fixent en rien le système de financement des régions et qu'elles ne modifient pas davantage la détermination de l'affectation des recettes des régions. Il n'existe donc aucun empiètement. L'hypothèse d'une incidence indirecte sur les finances des régions est non démontrée et en tout état de cause non suffisante. La mesure est suffisamment justifiée, puisque la baisse de la rentabilité mène à une baisse de l'offre (ou à une augmentation du prix des jeux) et à la diminution en conséquence des comportements addictifs, que les jeux soient ou non autorisés et réglementés.

Par rapport à l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, le Conseil des ministres insiste sur le fait que, contrairement à la TVA, il ne s'agit pas en l'espèce d'un nouvel impôt. L'arrêt ne peut donc être transposé. C'est plutôt l'arrêt de la Cour n° 146/2004, précité, qui constitue la référence jurisprudentielle pertinente. Dans celui-ci, la Cour a jugé que la modulation de la déductibilité de certaines dépenses n'était apparentée ni à un nouvel impôt, ni à une limitation d'un impôt, ni à la suppression d'un impôt régional. La Cour a conclu que la mesure qui lui était soumise ne diminuait pas la matière imposable de l'impôt régional, qui conservait sa définition intacte.

Ensuite, le Conseil des ministres ne voit pas en quoi la mesure introduirait une double imposition. En effet, cela suppose de taxer deux fois la même base d'imposition. Or, en 2001, lors des discussions relatives à la régionalisation des taxes, il a été précisé que la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris était l'organisation en public ou en privé de jeux et paris, tandis que sa base imposable était le montant brut des sommes mises dans ces jeux, à savoir la marge brute réelle. De même, la matière imposable de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement était le fait d'installer lesdits appareils pour le public, et sa base imposable dépendait de la catégorie d'appareil.

Selon le Conseil des ministres, il n'y a pas d'empiètement sur la liberté d'action des régions, puisque la mesure ne vise que la non-déductibilité à l'impôt sur le revenu, lequel est une compétence exclusive de l'autorité fédérale. Il ne s'agit en aucun cas d'un nouvel impôt, ni d'une modification de la matière imposable. Le législateur fédéral a ici opéré un choix de société, celui de lutter contre les jeux d'argent, qui relève de sa large marge d'appréciation en matière fiscale et socio-économique. De plus, elle ne rend pas impossible ni exagérément difficile l'exercice des compétences régionales. Le simple fait qu'une règle fiscale qui touche à l'impôt sur le revenu puisse éventuellement faire baisser des recettes ne suffit pas pour qu'il y ait violation de la loyauté fédérale. Les régions restent en effet libres d'adapter les taxes litigieuses.

Enfin, le Conseil des ministres rappelle que le service d'étude du SPF Finances a tenu compte de tous les paramètres.

A.26. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 estime qu'il est certain que la norme aboutira à la disparition d'opérateurs de jeux et paris. La lutte contre les jeux d'argent n'est pas un objectif adéquat, puisque la mesure n'aboutira ni à rendre les jeux d'argent plus chers, ni à provoquer un effet positif sur les éventuelles addictions. Ceci démontre à nouveau que la lutte contre l'addiction aux jeux d'argent est fausement poursuivie et que le véritable but est d'ordre budgétaire. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8188 note que le Conseil des ministres n'a aucunement tenu compte du contrôle et de la surveillance exercés par la Commission des jeux de hasard.

A.27. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 déplorent tout d'abord que le Conseil des ministres n'aborde pas la disponibilité du fonds de la Commission des jeux de hasard pour lutter contre l'addiction aux jeux d'argent. Ensuite, elles affirment que l'arrêt de la Cour n° 146/2004, précité, mis en avant par le Conseil des ministres, n'est pas transposable en l'espèce. En effet, cette affaire concernait les taxes et rétributions régionales visées à l'article 170, § 2, de la Constitution, autres que celles visées à l'article 3 de la loi spéciale de financement, comme la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. L'arrêt écartait expressément ces types d'impôt de son champ d'application.

En ce qui concerne la possibilité de répercuter le coût de la mesure attaquée sur les clients, les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 pointent la méconnaissance, par le Conseil des ministres, du fonctionnement des jeux et paris. Pour ce faire, il faudrait diminuer le taux de redistribution des gains ou les cotes pour les paris, ce que les opérateurs ne peuvent faire librement. Après avoir effectué le calcul, les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 estiment qu'il faudrait, pour atteindre la neutralité des dispositions attaquées, augmenter d'un tiers les coûts pour les joueurs, ce qui est énorme et disproportionné. Or, la loi oblige à une redistribution d'un certain pourcentage des gains aux joueurs. La répercussion est donc en tout état de cause impossible, puisque la charge effective d'impôt sur les sociétés ne peut être déterminée qu'après la clôture de la période imposable, alors que le taux de redistribution, lui, doit être fixé avant l'engagement des jeux et paris.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 réitèrent la pertinence de l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, pour le cas d'espèce. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'affaire à l'époque ne portait pas sur un nouvel impôt mais sur la suppression d'une exemption impactant les recettes fiscales des régions. Cet arrêt est donc bien transposable.

A.28. Les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 précisent, en réponse au Conseil des ministres, qu'elles n'ont jamais critiqué la marge d'appréciation du législateur fédéral en matière d'impôt sur le revenu. Toutefois, cette question n'est pas pertinente en soi. Peu importe en effet l'étendue de la marge d'appréciation en la matière, c'est l'incidence sur les taxes régionales qui doit être prise en compte. C'est exactement ce que la Cour a décidé par son arrêt n° 34/2018, précité. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'argument du « nouvel impôt » est hors sujet, puisqu'il ne ressort pas de l'arrêt précité, la TVA n'étant pas un nouvel impôt. Seule compte l'incidence sur la matière imposable. En l'espèce, il ne s'agit certes pas d'un nouvel impôt mais bien de la coexistence de deux impôts distincts sur une même base imposable qui rend plus coûteuse et donc moins attrayante l'offre des services concernés. La matière imposable étant affectée, il aurait fallu recourir à une majorité spéciale.

En ce qui concerne l'arrêt de la Cour n° 146/2004, précité, dont le Conseil des ministres fait grand cas, les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 notent qu'il concernait des impôts régionaux autonomes. La question était de savoir si la mesure était un nouvel impôt fédéral qui aurait été contraire à l'article 170, § 2, de la Constitution. Ici, ce n'est pas dans ces termes que la question se pose, puisqu'il s'agit d'un impôt régional visé à l'article 3, 1° et 2°, de la loi spéciale de financement. Par conséquent, les affaires présentement examinées relèvent intégralement du champ d'application de l'arrêt de 2018 précité.

A.29. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 répond que le Conseil des ministres se contente d'une lecture strictement formelle, sans avoir égard au contenu ni à l'impact économique de sa mesure. Ceci est d'autant plus étonnant que c'est précisément l'impact économique de celle-ci qui est voulu par le législateur fédéral. En l'espèce, la mesure rend un casino physique déficitaire et appauvrit *ipso facto* la région. On ne peut raisonnablement soutenir que c'est la liberté de la politique des régions en matière de jeux de hasard qui aurait mené à cette faillite. L'impact négatif est au contraire structurellement compris dans la mesure attaquée. Et

pourtant la Cour, par l'arrêt n° 34/2018, précité, rejette expressément la lecture strictement formelle du Conseil des ministres puisqu'elle s'intéresse au contenu.

Le Conseil des ministres soutient que, dans le cadre du fédéralisme, l'autorité fédérale pourrait aveuglément exercer ses compétences comme bon lui semble, sans avoir égard aux effets concrets. Or, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 rappelle que les articles 10 et 11 de la Constitution impliquent que, si l'autorité fédérale prend une mesure uniforme pour l'ensemble du territoire, elle doit le faire de telle sorte qu'elle ne crée pas une discrimination injustifiée. Cette dernière est pleine et entière dans cette affaire, puisque, outre la loyauté fédérale, la mesure viole la liberté de circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux.

A.30. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 estime que l'argument du Conseil des ministres relatif à l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, ne saurait être suivi car il découle d'une lecture incorrecte de l'arrêt. La Cour n'a en effet jamais affirmé, ni explicitement ni implicitement, que la matière imposable était impactée par un « nouvel impôt ». Nonobstant le fait que la matière imposable puisse être érodée par des mesures non fiscales, en l'espèce, c'est bien par l'impôt, à savoir l'impôt sur le revenu, que le législateur fédéral procède dans la loi du 28 décembre 2023. Dès lors, la matière imposable est diminuée par le fait que les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement deviennent plus chers et moins attractifs, comme dans l'arrêt précité, et l'adoption de la mesure attaquée nécessitait donc une majorité spéciale.

A.31. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 souligne qu'aucune réponse à l'impact démesuré de la mesure attaquée n'est apportée par le Conseil des ministres, qui ignore l'esprit de la loi spéciale de financement pour se concentrer sur un raisonnement formel. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il n'était pas question d'un nouvel impôt dans l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, qui demeure transposable, mais d'une suppression d'exonération.

A.32. En ce qui concerne la double imposition, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 se réfèrent à l'avis du Conseil d'État relatif à la TVA (CE, avis n° 59.380/1/2/3/4 du 13 mai 2016). Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la double imposition ne vient pas forcément de la création d'un nouvel impôt. Il faut tenir compte de l'esprit du principe de prohibition de la double imposition. Or, la suppression de la déduction fait en sorte qu'une partie de la marge brute sert désormais deux fois de base imposable.

En outre, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 affirment qu'il est contradictoire d'alléguer à la fois, comme le fait le Conseil des ministres, que les dispositions attaquées vont réduire l'offre des jeux et que l'incidence sur le budget des régions est éventuelle, aléatoire et non démontrée. La réduction de l'offre mène *ipso facto* à la diminution de la matière imposable des jeux et paris et des appareils automatiques de divertissement. Soutenir le contraire, c'est dénier l'effet sur l'offre pourtant recherché.

A.33. Le Gouvernement flamand, en ce qui concerne l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité, indique que ce dernier adopte un raisonnement qui n'est pas strictement formel, contrairement à ce que tente de soutenir le Conseil des ministres. C'est au contraire un raisonnement concret, fondé sur l'effet de la mesure, et l'arrêt est très clair. En l'espèce aussi, la mesure rend les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement moins attrayants et plus chers. L'arrêt est donc pertinent. Le Conseil des ministres reconnaît d'ailleurs lui-même que le but de la mesure était de rendre les jeux moins attrayants, ce qui correspond mot pour mot à la jurisprudence précitée.

Pour ce qui est de l'arrêt de la Cour n° 146/2004, précité, le Gouvernement flamand rejette sa pertinence. Cet arrêt n'avait pas d'effet sur les impôts régionaux au sens de l'article 3 de la loi spéciale de financement, pour lesquels la matière imposable est protégée, mais sur des impôts régionaux autonomes. Il n'était donc pas question, dans cette affaire, d'une majorité spéciale en application de l'article 177 de la Constitution. D'autre part, la mesure dans cette affaire était adoptée dans un cadre neutre.

A.34. Revenant sur l'arrêt de la Cour n° 146/2004, précité, le Conseil des ministres répète qu'il n'a pas la portée limitée que les parties requérantes veulent lui donner.

Le Conseil des ministres réplique ensuite à la partie requérante dans l'affaire n° 8207 qu'elle aurait pu prévenir d'éventuels mauvais résultats en répercutant le coût sur les clients. Il lui paraît peu probable qu'elle ne puisse pas supporter l'impact de la mesure, de sorte que le résultat déficitaire avancé est purement hypothétique.

Par ailleurs, la référence à l'arrêt n° 42/2018, précité, n'est, selon le Conseil des ministres, pas d'application car la mesure attaquée n'est pas comparable à une contribution ayant les caractéristiques d'une redevance, comme c'était le cas dans cet arrêt.

Enfin, le Conseil des ministres estime que les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 jouent sur les mots lorsqu'elles tentent de différencier les notions de « nouvel impôt » et de « soumission à un impôt existant » dans leur lecture de l'arrêt de la Cour n° 34/2018, précité. Pour le Conseil des ministres, la définition est claire, soumettre à l'impôt un service qui ne l'était pas auparavant s'apparente à un nouvel impôt. Or, ce n'est pas le cas en l'espèce, puisque les opérateurs étaient déjà redevables de l'impôt sur le revenu; le législateur fédéral s'est contenté de préciser sa base imposable.

En ce qui concerne les moyens pris de l'absence de concertation

A.35. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 dénonce, dans le troisième moyen, seconde branche, l'absence de concertation entre le législateur fédéral et les régions. Selon elle, en application de l'article 143 de la Constitution et du principe de proportionnalité, toute entité, lorsqu'elle légifère, doit vérifier si elle n'excède pas ses compétences, mais aussi si elle fait un usage proportionné de celle-ci. En l'espèce, la mesure est disproportionnée, précisément parce qu'il n'y a pas eu de concertation avec les régions. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 renvoie à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 132/2004 du 14 juillet 2004 (ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.132). Les compétences concernées sont à ce point imbriquées qu'elles requièrent une concertation. En effet, (1) les taxes dont la déduction est désormais refusée sont régionales, (2) la mesure tend à lutter contre une activité que les régions souhaitent préserver et (3) celle-ci procède à une double imposition des opérateurs visés. Il est donc manifeste que les intérêts de l'autorité fédérale s'opposent directement à ceux des régions, d'où la nécessité d'une concertation. Il en va d'autant plus ainsi que ce point a fait l'objet de critiques durant les débats parlementaires. Le législateur fédéral a sciemment ignoré le rôle économique et parfois socioculturel des casinos. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8217 soutient que la mesure lèse, sans qu'elles aient été consultées, l'autonomie financière des régions, lesquelles sont destinées à s'appauvrir quelle que soit l'option choisie entre s'abstenir d'intervenir, augmenter les taxes litigieuses et mettre en péril la survie des entreprises, ou les réduire.

A.36. La partie requérante dans l'affaire n° 8226, dans le premier moyen, en sa deuxième branche, conteste elle aussi l'absence de concertation entre le législateur fédéral et les régions. Cette obligation découle, selon elle, des principes de la loyauté fédérale et de la proportionnalité, qui se rapprochent de l'interdiction de l'abus de droit. En l'espèce, l'on se trouve face à des compétences qui sont à ce point imbriquées qu'elles exigent une concertation. En effet, le législateur fédéral lutte contre une activité que les régions souhaitent préserver. Les intérêts des différentes entités son manifestement divergents et les conséquences de la mesure désastreuses, notamment pour des sociétés importantes avec un grand rôle socio-économique comme les casinos.

A.37. Pour le Conseil des ministres, les compétences ne sont en l'espèce pas à ce point imbriquées qu'elles nécessiteraient une concertation entre l'autorité fédérale et les régions.

Selon le Conseil des ministres, une éventuelle différence entre entités fédérées, qui affecterait la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux, n'est pas le résultat de la mesure attaquée, mais de l'application de règles fiscales différentes au sein des régions. Il s'agit d'un effet inévitable du fédéralisme et de l'autonomie fiscale régionale. Tous les contribuables sont soumis à la fois à l'impôt sur le revenu et à des taxes régionales, et les parties requérantes ne démontrent pas, selon le Conseil des ministres, en quoi une catégorie serait discriminée par rapport à une autre.

Par ailleurs, pour le Conseil des ministres, il n'y a pas lieu de supputer la réaction des régions, dès lors que celles-ci agissent comme elles l'entendent. Il n'est pas démontré que celles-ci subiraient un éventuel préjudice.

A.38. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 affirme que, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il aurait fallu organiser une concertation, puisque la mesure attaquée a une incidence directe sur les compétences régionales. À cet égard, elle se réfère à la fois à l'avis de la section de législation du Conseil d'État n° 68.936/AG du 7 avril 2021 et à l'arrêt de la Cour n° 47/2021 du 18 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.047). Les compétences sont ici à ce point imbriquées qu'elles nécessitent une concertation, et la preuve en est donnée par l'engagement du législateur fédéral qui consistait à ne plus intervenir dans ces matières à une époque où les taxes litigieuses étaient déjà déductibles à l'impôt sur le revenu.

A.39. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 estime que le fait que la Région flamande soit intervenante dans les affaires jointes montre que le respect de la loyauté fédérale n'est pas aussi évident que le Conseil des ministres veut le faire croire, et ce en raison de l'absence de concertation.

A.40. Pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8226, il est difficile de soutenir que les compétences ne sont pas étroitement imbriquées, alors que l'autorité fédérale vise précisément à atteindre les activités des opérateurs privés du secteur du jeu, lesquelles servent à financer les régions. La perturbation est manifeste.

A.41. Le Conseil des ministres réplique que l'obligation de consultation ne s'applique pas en l'espèce. L'avis de la section de législation du Conseil d'État n° 68.936/AG précité est hors sujet, puisqu'il concernait la police sanitaire. Si le Conseil des ministres peut reconnaître que les compétences sont en effet imbriquées, il estime qu'elles ne le sont pas au point de requérir une concertation.

En ce qui concerne le moyen relatif à la compétence en matière de santé

A.42. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 prend un moyen de la violation, par les dispositions attaquées, de l'article 128 de la Constitution et de l'article 5, § 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (ci-après : la loi spéciale de réformes institutionnelles), en ce que le législateur fédéral aurait empiété sur la compétence des communautés en matière de santé. Elle rappelle en effet que la lutte contre la dépendance, y compris contre les addictions associées à la santé mentale, est liée aux soins de santé préventifs, lesquels, en vertu des dispositions précitées, relèvent de la compétence des communautés. À supposer qu'il faille considérer que le but poursuivi n'est pas réellement celui de la lutte contre l'addiction mais un objectif financier, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 renvoie alors à ses autres moyens.

A.43. Le Conseil des ministres rappelle que la compétence de réguler et contrôler les jeux de hasard appartient toujours à l'autorité fédérale, comme la Cour l'a reconnu. Le législateur fédéral y a eu recours en adoptant la loi du 7 mai 1999. Comme le relève l'analyse d'impact de la loi du 28 décembre 2023, la mesure attaquée s'inscrit dans le cadre plus large de la lutte contre les jeux d'argent, compte tenu de leur impact négatif. Une large politique anti-jeux d'argent est menée par l'autorité fédérale afin de protéger les joueurs, la société et la santé publique. Par contre, la compétence de la santé préventive, telle qu'elle est mentionnée à l'article 5, § 1er, I, 8°, de la loi spéciale de réformes institutionnelles, concerne les mesures de santé préventive pour la population générale ou certaines catégories d'entre elles. Les travaux préparatoires de la loi spéciale mentionnent à cet égard la lutte contre la tuberculose ou le cancer. Les mesures qui, en général, ont trait à la prévention des maladies ou qui peuvent avoir une influence sur la santé des individus mais qui sont extérieures à la sphère des soins de santé ou de la médecine n'appartiennent pas au domaine de la compétence en matière de santé préventive. C'est le cas en l'espèce, comme la Cour l'a déjà reconnu dans son arrêt n° 114/2005 du 30 juin 2005 (ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.114).

A.44. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 répond que ce qui est compris dans la compétence fédérale en matière de jeux est d'indiquer ce qui est autorisé et interdit, quelles licences doivent être demandées et de quelle manière il y a lieu de contrôler le secteur. Les régions sont compétentes pour les taxes litigieuses. Quant aux communautés, c'est la politique préventive de santé qui relève de leurs compétences, y compris la lutte contre l'addiction. En conclusion, la lutte contre les jeux d'argent par le biais d'un instrument fiscal de l'autorité fédérale ne tient pas.

Quant aux moyens pris de la violation de droits fondamentaux

En ce qui concerne les moyens relatifs aux principes d'égalité et de non-discrimination

A.45. Le troisième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 8188, le troisième moyen dans l'affaire n° 8189, le deuxième moyen dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, le troisième moyen dans l'affaire n° 8208, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8217, et le troisième moyen, en ses première et deuxième branches, dans l'affaire n° 8226, sont pris de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la mesure crée des différences ou des identités de traitement non justifiées.

A.46. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 dénonce l'existence d'une différence de traitement non justifiée entre les contribuables qui peuvent déduire les impôts régionaux dont ils sont redevables même lorsque leur activité est réglementée et potentiellement addictive (comme pour l'alcool et le tabac) et les opérateurs de jeux et paris et exploitants d'appareils automatiques de divertissement. Selon elle, le critère de distinction n'est pas pertinent pour lutter contre l'addiction. Elle relève que la justification fondée sur le soi-disant régime fiscal avantageux du secteur des jeux ne convainc pas non plus, puisqu'elle n'explique pas l'exemption de la Loterie nationale, et qu'elle ne peut en tout état de cause servir à empiéter sur la compétence de la Région. Enfin, selon la partie requérante, la mesure est disproportionnée au risque économique qu'elle fait courir aux opérateurs visés.

A.47. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 prennent un moyen de la violation des principes d'égalité et de non-discrimination en ce que la mesure attaquée crée à la fois une différence de traitement entre deux situations comparables et une identité de traitement entre deux situations différentes.

D'abord, selon les parties requérantes dans l'affaire n° 8189, la mesure attaquée crée une différence de traitement entre, d'une part, les personnes physiques et sociétés qui peuvent continuer à déduire des taxes à l'impôt sur le revenu, dont des taxes et impôts régionaux, et, d'autre part, les personnes physiques ou sociétés qui ne peuvent plus déduire les taxes sur les jeux et paris et taxes sur les appareils automatiques de divertissement. Serait également créée une identité de traitement injustifiée entre deux catégories de personnes différentes, à savoir, d'une part, les personnes physiques ou morales qui acquittent la taxe sur les jeux et paris et, d'autre part, les personnes physiques ou morales qui acquittent la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, puisque ces taxes ne sont pas fondées sur le même fait générateur.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 soulignent que le critère n'est pas pertinent au regard de l'objectif poursuivi, à savoir la lutte contre les jeux d'argent. Les jeux d'argent ne sont nullement une activité répréhensible, puisqu'ils sont autorisés et réglementés. Il n'existe aucun lien entre la non-déductibilité des taxes litigieuses et l'addiction aux jeux. La mesure n'a aucun impact sur les joueurs en tant que tels, comme cela peut être le cas pour les accises sur le tabac ; elle ne touche que les opérateurs. Cela est d'autant plus le cas pour les appareils automatiques de divertissement, dont le fait générateur est la catégorie de l'appareil et non son utilisation. En somme, aucune gradation n'a été mise en place en fonction de l'addictivité des activités visées.

Enfin, les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 estiment en tout état de cause que la mesure attaquée est disproportionnée, puisqu'elle impose une charge financière considérable aux opérateurs visés. Les pertes prévues pour les casinos physiques, en particulier, sont immenses et vont probablement mener à des pertes d'emploi. Rien ne peut justifier que de telles dispositions puissent aboutir à ce qu'un opérateur se retrouve en situation de pertes comptables. La disproportion est d'autant plus grande que ni la Loterie nationale ni les jeux illégaux ne sont affectés par la mesure, et qu'en ce qui concerne la lutte contre l'addiction aux jeux d'argent, il existe déjà la Commission des jeux de hasard.

A.48. Les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 dénoncent l'existence d'une différence de traitement entre certains opérateurs du secteur des jeux d'argent et de hasard et trois autres catégories de personnes, à savoir (1) les contribuables des autres secteurs, (2) les contribuables qui peuvent déduire d'autres impôts régionaux et (3) les opérateurs de jeux de hasard étrangers autorisés.

Tout d'abord, ces parties requérantes soutiennent que l'objectif déclaré de lutte contre les jeux d'argent n'est pas justifié mais uniquement invoqué par le législateur fédéral sans aucune donnée concrète ni analyse quelconque. Elles ne comprennent pas pourquoi l'on devrait lutter spécifiquement et uniquement contre ce secteur, alors que

la régulation des jeux sert précisément à canaliser les joueurs vers des jeux encadrés. En bref, réduire la rentabilité d'opérateurs autorisés par l'État est incohérent.

Ensuite, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203 allèguent que la mesure n'est pas nécessaire pour lutter contre les jeux d'argent. En effet, la Commission des jeux de hasard s'est vu confier la tâche de lutter contre les assuétudes aux jeux et elle dispose d'un fonds de 45 millions d'euros non utilisés. Ceci démontre que le Gouvernement fédéral a plutôt choisi de réaffecter une partie des fonds au budget général de l'État. Les besoins concrets ne sont pas évalués par l'autorité publique et la nécessité ne peut dès lors être constatée.

Enfin, selon les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203, la mesure n'est pas efficace, puisqu'elle s'attaque au secteur économique qui pose le moins de problèmes. Il s'agit d'un secteur légal déjà encadré, qui présente des risques faibles et qui est strictement contrôlé. Le risque principal se situe au niveau des jeux illégaux, comme ont pu le reconnaître les ministres des Finances et de la Justice. Or, paradoxalement, la mesure attaquée favorise et renforce des jeux illégaux en affaiblissant les jeux légaux. Elle n'atteint en outre que les assujettis à l'impôt sur le revenu en Belgique et non les opérateurs légaux étrangers.

En conclusion, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203 affirment que l'objectif réel est purement budgétaire. Ceci a d'ailleurs été admis par le ministre des Finances, et est confirmé par le renvoi à l'échec de la tentative d'abroger l'exonération de TVA suite à l'annulation par la Cour.

A.49. La partie requérante dans l'affaire n^o 8207 soutient que la mesure attaquée crée une identité de traitement inconstitutionnelle en ce qu'elle vise de la même façon toutes les sociétés concernées. En effet, il en découle une discrimination indirecte fondée sur l'entité fédérée sur le territoire de laquelle se trouve l'entreprise. Celles qui sont basées en Flandre, comme la partie requérante, sont particulièrement lésées, puisque les taxes y sont plus élevées. Partant, la localisation n'est pas un critère de distinction acceptable et, en tout état de cause, elle n'atteint pas l'objectif visé. Au contraire, cette identité de traitement non seulement viole l'union économique et monétaire du Royaume mais elle emporte aussi une concurrence fiscale déloyale.

A.50. La partie requérante dans l'affaire n^o 8208 soutient que la mesure attaquée crée une différence de traitement en ce qu'elle ne vise que les contribuables assujettis à l'impôt sur les personnes physiques et à l'impôt sur les sociétés, à l'exclusion des contribuables qui, bien que redevables des taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement, paient l'impôt des personnes morales. Au regard des activités dans le secteur des jeux et paris, les catégories de personnes susmentionnées sont comparables. La partie requérante dans l'affaire n^o 8208 affirme que le critère de distinction n'est pas objectif, puisque les redevables des taxes litigieuses qui paient l'impôt des personnes morales ne seront pas confrontés à des coûts supplémentaires. Ce critère n'est pas non plus pertinent. Non seulement les travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 2023 n'expliquent nullement en quoi la réduction de la rentabilité des entreprises de jeux et paris constituerait une politique efficace de lutte contre l'addiction aux jeux, mais ils n'indiquent pas non plus la raison pour laquelle une catégorie entière est protégée contre les effets de la mesure. Et ce, d'autant que les recettes des taxes régionales servent à réguler les jeux. Il est dès lors déraisonnable de créer une distinction entre les contribuables et d'en favoriser certains, alors que la majorité des acteurs concernés verront diminuer leur marge d'investissement, leur capacité financière et leur investissement dans le personnel.

A.51. La partie requérante dans l'affaire n^o 8217 dénonce l'existence d'une identité de traitement injustifiée entre les casinos physiques et les opérateurs de jeux et paris en ligne. Or, leur situation est objectivement et essentiellement différente. En effet, les casinos physiques sont taxés davantage car ils le sont sur la base de taux progressifs qui peuvent aller jusqu'à 50 % de leur bénéfice brut, plutôt que selon une taxation forfaitaire de 11 % pour les jeux en ligne (sauf exceptions). Cette situation découle d'une volonté des régions de promouvoir les serveurs informatiques sur le sol et de capter les joueurs qui jouent de manière illégale sur internet. De plus, les casinos physiques se distinguent par leur rôle socio-économique, puisqu'ils sont générateurs d'emploi et luttent contre l'isolement social en rassemblant les joueurs. À l'inverse, le secteur virtuel est particulièrement nocif et addictif, et le risque amplifié de dépendance est reconnu.

La partie requérante dans l'affaire n^o 8217 fait valoir que l'identité de traitement n'est pas pertinente eu égard à l'objectif prétendument poursuivi de lutte contre les jeux d'argent, objectif qui a d'ailleurs été remis en question

lors des discussions parlementaires. Si ce but avait été effectivement poursuivi, ce n'est pas avec une telle politique fiscale qu'il fallait opérer. En effet, la mesure ne s'attaque pas à la situation individuelle des joueurs, elle surcharge les casinos physiques par rapport aux jeux en ligne, alors que ces derniers sont notoirement plus addictifs, et elle ignore les fonds dont dispose la Commission des jeux de hasard, dont la raison d'être est précisément de lutter contre l'addiction.

Enfin, l'identité de traitement produit des effets disproportionnés. Selon les calculs de la partie requérante dans l'affaire n° 8217, la mesure représente pour elle-même une hausse de 309 % de sa base imposable, ce qui correspond à un taux effectif d'imposition total de 77 % pour l'année 2024. Il s'agit donc de charges excessives et confiscatoires, sans commune mesure avec sa capacité contributive et une atteinte, par ailleurs, à sa propriété, soulevée dans un autre moyen. Le fait de courir le risque d'une cessation d'activités démontre à suffisance le caractère disproportionné d'une mesure adoptée uniquement à des fins budgétaires.

A.52. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 soutiennent d'abord que la mesure attaquée crée une identité de traitement injustifiée entre les entreprises exploitantes de jeux et paris et les entreprises exploitantes d'appareils automatiques de divertissement qui ne sont pas des jeux et paris.

À titre principal, elles allèguent que le critère de distinction n'est pas objectif, puisqu'il n'est ni explicite ni identifiable. Le Gouvernement utilise indistinctement les mots de « jeux de hasard » ou de « jeux d'argent » dans les travaux préparatoires. Ceci démontre à suffisance que le but réel poursuivi est d'équilibrer le budget fédéral. Il n'est pas normal de devoir deviner le critère de distinction, qui, en tout état de cause, ne permet pas de comprendre pourquoi il est nécessaire de taxer davantage des appareils qui ne sont pas addictifs.

À titre subsidiaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 font valoir que l'identité de traitement est injustifiée. Quand bien même viserait-on la lutte contre les jeux d'argent, il est clair que l'on vise les comportements qui présentent un risque de perte d'argent. Or, l'appareil automatique de divertissement, comme son nom l'indique, est destiné au divertissement et ne sert pas à retirer des gains. On peut citer comme exemple les juke-box, les billards, les jeux de fléchettes, etc. Or, pour la mesure attaquée, c'est bien le hasard qui compte, comme en témoignent les travaux préparatoires. Il n'est donc pas pertinent de viser ces appareils.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 soutiennent ensuite que la mesure attaquée crée une différence de traitement injustifiée entre les personnes qui peuvent déduire des impôts régionaux, communaux et provinciaux, et les personnes qui ne peuvent déduire les taxes sur les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement. Cette discrimination affecte d'autant plus les exploitants d'appareils automatiques de divertissement sans risque d'addiction ni aspect de hasard. En effet, des entreprises exploitant d'autres activités tout aussi voire plus dangereuses et addictives que les jeux peuvent continuer à déduire leurs impôts, comme la taxe régionale d'ouverture de débits de boissons fermentées ou les accises sur l'alcool.

Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 8226, il n'existe pas de critère de distinction objectif, puisqu'on ne sait pas clairement quel est le but de la loi. Si ce dernier est purement budgétaire, il est incompréhensible de ne viser que les taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement. Si l'objectif vise à lutter contre le danger des jeux de hasard, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 ne comprennent pas pourquoi aucun critère relatif au hasard ou à l'addiction n'a été mis en place. Si l'objectif est d'ordre sanitaire, alors le principe même pose problème, puisqu'il s'agit de lutter contre une activité légale, réglementée et surveillée.

Quel que soit l'objectif poursuivi, la mesure n'est pas pertinente. Premièrement, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 relèvent l'absence de lien causal entre la baisse de rentabilité des entreprises du secteur et la diminution du nombre de joueurs souffrant d'addiction aux jeux. La lutte contre les jeux d'argent ne peut être un but en soi. Si la lutte contre l'addiction peut l'être, rien en l'espèce ne vise l'addiction en tant que telle. Le lien entre la mesure et l'addiction n'est pas démontré et personne n'a d'ailleurs tenté de le démontrer dans les travaux préparatoires, *a fortiori* pour les appareils automatiques de divertissement. Deuxièmement, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 contestent l'existence d'un quelconque lien entre la rentabilité des entreprises et la santé des parieurs. L'étude d'impact mentionnée dans les travaux préparatoires ne fait que postuler ce lien, sans toutefois le démontrer. Celui-ci est d'ailleurs impossible à démontrer pour les appareils automatiques de divertissement.

Troisièmement, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 estiment que les dispositions attaquées excèdent l'intention du législateur. Elles ne visent à taxer que les bénéfices réalisés; or, à lire la loi, les mesures s'appliquent même en l'absence de bénéfice. En effet, la mesure peut amener à créer une perte ou l'augmentation d'une perte existante. Et rendre une entreprise déficitaire affecte tout le monde autour d'elle.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 soulignent enfin que la différence de traitement entraîne des effets disproportionnés. Elles rappellent que, selon un rapport de Sciensano, seul un taux de 0,9 % de la population générale présente un risque de dépendance aux jeux, dont 0,2 % présente un risque élevé, comparé à 14 % pour l'alcoolisme. Le même rapport souligne que les joueurs en ligne sont plus exposés que les autres, que 20 % des joueurs belges se rendent sur des sites illégaux et que la Loterie nationale détient 35 % des parts de marché. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 allèguent qu'il n'existe pas de rapport de proportionnalité au but visé, pour plusieurs raisons. D'abord, le joueur est déjà protégé par (1) la loi du 9 mai 1997, (2) la Commission des jeux de hasard, (3) le mécanisme d'exclusion volontaire ou non, (4) la mise en place d'un suivi préventif par six opérateurs représentant 70 % du marché. Les mesures attaquées n'apportent, comparativement, aucune valeur ajoutée. De plus, sur le plan économique, aucun lien n'a été établi entre le gain pour les parieurs « accros » et la perte pour l'entreprise. Ensuite, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 estiment que la mesure attaquée est disproportionnée en ce qu'elle traite de la même manière les deux taxes litigieuses, sans possibilité d'adaptation, de progressivité, de modération ou de réduction, peu importe l'intervention du hasard, l'aspect addictif, l'effet sur les joueurs, le fait que la taxe sur les appareils automatiques de divertissement soit forfaitaire, le caractère bénéficiaire ou non de l'activité, le nombre de personnes concernées, etc. Le préjudice certain pour les opérateurs est sans commune mesure avec le bénéfice hypothétique sur l'addiction des joueurs. Par ailleurs, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 mettent en doute l'efficacité concrète de la mesure, compte tenu du poids de la Loterie nationale et des opérateurs illégaux, qui continuent, en outre, d'être accessibles même aux joueurs exclus sur la liste EPIS (Excluded Persons Information System). En bref, le législateur a choisi la voie la moins adaptée en visant les entreprises qui sont déjà soumises à une réglementation très stricte et surveillées étroitement, et de surcroît la plus attentatoire aux droits de celles-ci. D'autres options plus adaptées et aux effets plus directs et rapides auraient pu être choisies.

Enfin, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 relèvent que l'entrée en vigueur de la mesure trois jours après l'adoption de la loi, sans que soit laissée aux entreprises concernées l'opportunité de prendre en compte les changements et sans concertation avec les régions, ajoute au caractère disproportionné. Pour ces raisons, en cas d'annulation, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 sollicitent que toute demande de maintien des effets soit refusée.

A.53. Pour le Conseil des ministres, si les redevables d'impôts régionaux sont comparables, une différence de traitement entre eux selon que lesdits impôts peuvent être déduits ou non est permise si elle est fondée sur un critère objectif suffisamment justifié. Tel est le cas en l'espèce. Le critère est objectif, puisqu'il s'agit de la déduction de la taxe sur les jeux et paris ou de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Ce même critère est en outre pertinent, compte tenu du régime fiscal initialement avantageux pour les acteurs concernés.

Contrairement à ce qu'insinuent certaines des parties requérantes, le Conseil des ministres réfute le fait que le législateur fédéral ait cherché à contrebalancer l'annulation de la Cour constitutionnelle. Il a avant tout cherché à lutter contre les jeux d'argent.

Le Conseil des ministres affirme que le but de la mesure est précisément de diminuer la rentabilité des entreprises concernées, et par conséquent de faire diminuer l'offre de jeux, et donc les comportements addictifs. De plus, si les casinos ne font pas de bénéfices, ils ne paieront pas non plus d'impôts.

En réalité, le Conseil des ministres reconnaît que la mesure poursuit un objectif budgétaire, mais uniquement en partie et sus de l'objectif de lutte contre les jeux d'argent. Un tel objectif budgétaire est légitime selon la Cour et il appartient en tout état de cause au législateur lui-même de juger de la nécessité et de l'efficacité des mesures qu'il prend.

En ce qui concerne la différence de traitement entre les casinos physiques et les jeux en ligne, éventuellement basés à l'étranger, le Conseil des ministres soutient qu'elle n'est pas causée par les dispositions attaquées mais qu'elle dérive de la compétence fiscale des régions ou des autorités fiscales étrangères. Le fait que, dès lors qu'elles sont soumises à l'impôt régional ou étranger certaines entreprises soient moins bien loties n'oblige pas le

législateur fédéral à agir différemment. Au surplus, le Conseil des ministres n'aperçoit pas ce qui permettrait de réserver un sort différent aux casinos physiques. Une taxation différenciée ne changerait rien à la nature de leurs activités, que le législateur fédéral entend décourager. D'autant que les casinos physiques sont très visibles. Contrairement à ce que soutient la partie requérante dans l'affaire n° 8217, la mesure attaquée ne modifie pas le taux de l'impôt sur les sociétés ni ne le rend « confiscatoire », puisque celui-ci reste en tout état de cause fixé à maximum 25 %.

En ce qui concerne la différence de traitement avec les contribuables de l'impôt sur les personnes morales, le Conseil des ministres rappelle que le législateur fiscal dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. La mesure poursuit un double objectif d'ordre budgétaire et de lutte contre les jeux d'argent, via l'impact sur la rentabilité des entreprises. C'est donc naturellement qu'ont été visés les impôts auxquels sont soumises les entreprises. Or, l'impôt sur les personnes morales visé à l'article 220 du CIR 92 s'applique à des services publics et à des personnes morales privées dont les activités n'ont pas de caractère lucratif. Ceux-ci n'ont pas pour but premier d'organiser des jeux. En conséquence, les situations visées ne sont pas comparables.

En ce qui concerne les autres activités addictives et dangereuses, comme la vente d'alcool, le Conseil des ministres soutient qu'elles ne sont pas comparables avec les jeux et paris et avec les appareils automatiques de divertissement, puisque l'objectif poursuivi par le législateur fédéral est la lutte contre les jeux d'argent.

En ce qui concerne l'identité de traitement entre les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement, le Conseil des ministres indique qu'il s'agit d'activités impliquant toutes une mise et un gain, soit des activités potentiellement addictives. Selon le Conseil des ministres, les jeux d'argent contiennent tous potentiellement un risque d'addiction et un gain éventuel, y compris les appareils automatiques de divertissement, le critère est donc objectif. Il cite à cet égard le jeu du bingo, reconnu comme addictif, alors qu'il est considéré comme un appareil automatique de divertissement. En tout état de cause, comme la jurisprudence de la Cour l'a souvent soulevé, le législateur fiscal choisit ses catégories avec un certain degré d'approximation.

Par ailleurs, le Conseil des ministres conteste la pertinence des arguments relatifs à la Loterie nationale et aux jeux illégaux. La Loterie nationale ne peut être utilement comparée avec les opérateurs privés car elle paie une rente de monopole et est soumise à de nombreuses obligations, notamment de subsides. Quant aux jeux illégaux, leur existence ne change rien au pouvoir du législateur fédéral de lutter contre les pratiques des jeux d'argent dans la limite de ses moyens.

Enfin, malgré que les jeux de hasard soient strictement réglementés et surveillés, le Conseil des ministres insiste sur le fait que le seul potentiel addictif suffit. La possibilité de répercuter la hausse sur les clients démontre la pertinence et la proportionnalité de la mesure attaquée.

A.54. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 répond que les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023 montrent que la mesure vise à contrecarrer l'existence d'un régime fiscal perçu comme trop avantageux, surtout en Flandre. Ceci prouve, s'il le fallait encore, l'intention du législateur fédéral d'avoir une mainmise sur une compétence régionale. La partie requérante dans l'affaire n° 8188 insiste sur le caractère non objectif, non pertinent et non proportionné du critère, puisqu'il ne mènera pas à la diminution des jeux et paris mais à la migration des joueurs vers des structures de coûts moins élevées, au premier rang desquelles se trouvent les sites internet illégaux. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8188 fait état, pour l'année 2023, de pertes de 390.000 euros, alors que, sans l'application des dispositions attaquées, elle aurait été en bénéfice de plus de 700.000 euros.

Par ailleurs, la justification par le Conseil des ministres de l'absence de distinction entre les jeux de hasard et les appareils automatiques de divertissement ne convainc pas. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 8188, le degré d'addictivité est tout simplement nul pour certains appareils automatiques de divertissement.

A.55. En ce qui concerne le caractère addictif des appareils automatiques de divertissement, les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 réfutent l'argumentaire du Conseil des ministres. Le jeu du bingo n'est qu'un exemple isolé. De nombreux autres appareils automatiques de divertissement ne comportent aucun aspect addictif et ne procurent pas de gains aux joueurs.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 déplorent en outre le fait que le Conseil des ministres ne répond pas précisément à la différenciation opérée vis-à-vis des redevables d'autres impôts régionaux.

A.56. Les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 soulignent que le Conseil des ministres ne démontre à aucun moment la pertinence ni l'efficacité de la mesure à réduire concrètement le risque d'addiction et qu'il ne démontre pas non plus qu'il n'existait pas d'autres mesures moins discriminantes pour atteindre cet objectif. Ainsi, une mesure qui n'atteint que les opérateurs autorisés enrichit les jeux illégaux, ce qui est contraire à la *ratio legis* de la loi du 7 mai 1999, qui consiste à canaliser les joueurs vers les jeux légaux, une politique que la Commission des jeux de hasard juge essentielle. De plus, les opérateurs régulés sont déjà soumis à une série de restrictions légales lourdes. En conséquence, la différence de traitement pointée n'était pas nécessaire.

A.57. En ce qui concerne l'impôt sur les personnes morales, la partie requérante dans l'affaire n° 8208 répond qu'il n'est pas exclu que des personnes assujetties à cet impôt s'adonnent à des activités à caractère lucratif. En effet, les ASBL peuvent le faire à certaines conditions, et il n'y a pas de raison de douter que des opérations soumises aux taxes litigieuses en soient exclues. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 pense par exemple à des clubs de football qui ont un appareil automatique de divertissement dans leur cafétéria. Or, pour ces personnes, le coût fiscal sera moindre que pour les entreprises soumises à l'impôt sur les personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés. Il n'existe pas de critère de distinction évident, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres. Ces catégories ne sont pas fondamentalement différentes ni incomparables. Par conséquent, la partie requérante dans l'affaire n° 8208 affirme que la mesure n'est pas pertinente pour réaliser le but visé, qu'il s'agisse de l'objectif budgétaire ou de celui de lutte contre les jeux d'argent.

En ce qui concerne les opérateurs étrangers, la partie requérante dans l'affaire n° 8208 estime que le raisonnement du Conseil des ministres ne saurait être suivi. La mesure attaquée reconnaît la concurrence entre ces opérateurs et affecte donc clairement les opérateurs soumis à l'impôt sur le revenu, en excluant les opérateurs étrangers.

A.58. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 affirme que, contrairement à ce que le Conseil des ministres soutient, il existe bien une différence entre les casinos et les jeux en ligne, reconnue par la Commission des jeux de hasard, à savoir que les seconds sont plus addictifs et donc plus nocifs que les premiers. La pertinence concrète de la mesure est dès lors passée sous silence. Quant à l'argument de la baisse de la rentabilité qui devrait mener à une baisse des jeux et de l'addiction, il est parfaitement erroné, selon la partie requérante dans l'affaire n° 8217. Au contraire, affaiblir les opérateurs privés, c'est renforcer les jeux illégaux. Elle note d'ailleurs que la Commission des jeux de hasard n'a jamais été sollicitée par le Gouvernement et qu'aucune étude d'incidence de la mesure n'a été commandée. La partie requérante dans l'affaire n° 8217 ne soutient pas qu'il faudrait renoncer à la lutte contre l'addiction aux jeux d'argent, mais elle conteste que la mesure constitue un moyen sérieux pour y parvenir.

En réponse au Conseil des ministres, elle reconnaît que, certes, le taux nominal de l'impôt sur les sociétés n'a pas été modifié. Toutefois, son taux effectif, lui, a bien été augmenté de façon exorbitante par l'effet de la mesure attaquée, ce qui rend l'impôt prohibitif. Ainsi, sur la base de ses données comptables, la partie requérante dans l'affaire n° 8217 fait valoir que sa base imposable à l'impôt des sociétés augmente concrètement de 309 % par l'effet des dispositions attaquées et que, pour l'année 2024, le taux effectif subi est de 77 %.

A.59. En ce qui concerne la différence entre les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 contestent le critère de distinction mis en avant par le Conseil des ministres, à savoir la déduction des taxes litigieuses. Selon elles, le vrai critère est l'activité des opérateurs. C'est le jeu qui est jugé dangereux, pas la taxe. À cet égard, tous les appareils automatiques de divertissement ne sont pas dangereux. En conclusion, le critère avancé par le Conseil des ministres est totalement inadéquat pour les appareils automatiques de divertissement.

Par ailleurs, si les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 reconnaissent qu'un objectif poursuivi peut être de nature budgétaire, celui-ci ne peut toutefois pas être totalement déconnecté de l'objectif premier du législateur, surtout lorsque cet objectif premier est très précis, comme en l'espèce. Or, une entreprise qui paie une taxe sur des appareils automatiques de divertissement non dangereux ne peut être visée par l'objectif sanitaire. Ces appareils auraient donc dû être exclus de la mesure. Enfin, le Conseil des ministres soutient qu'il n'est pas tenu d'opérer une

distinction, puisque la taxe sur les appareils automatiques de divertissement est « susceptible » de frapper des activités addictives. Cet argument ne peut être suivi. Il est absurde, selon les parties requérantes dans l'affaire n° 8226, de pénaliser une activité en arguant qu'une autre activité peut aussi être taxée.

En ce qui concerne la différence avec les autres activités nocives, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 répètent que les activités sont bien comparables, puisque l'objectif de la mesure attaquée est de santé publique.

Enfin, affirmer que, si l'offre baisse, le comportement des joueurs va changer n'est qu'un simple postulat non démontré du Conseil des ministres. Le joueur invétéré se rabattra bien entendu sur d'autres jeux, dont ceux de la Loterie nationale. À ce propos, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 contestent la singularité de celle-ci, telle qu'elle est arguée par le Conseil des ministres. La Loterie nationale n'est en effet pas connue pour ses missions de prévention mais bien pour ses jeux, pour lesquels elle est en concurrence avec les opérateurs privés. Le fait qu'elle paie la taxe sur les jeux et paris pour une partie infime de ses activités n'y change rien. Enfin, en ce qui concerne les opérateurs illégaux, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 n'ont jamais soutenu que le législateur doit renoncer à son objectif sanitaire du fait de la simple existence de ceux-ci. Toutefois, l'impact de la mesure aurait dû être mis en perspective avec leur existence, ainsi qu'avec celle de la Loterie nationale. Tout cela démontre à suffisance le caractère disproportionné des différences de traitement soulevées.

A.60. Le Conseil des ministres réplique qu'il n'a pas à répondre aux exemples chiffrés avancés par certaines parties requérantes, puisque ces exemples sont purement hypothétiques. Il rappelle par ailleurs que, si une entreprise ne fait pas de bénéfice, elle ne paiera pas d'impôt.

Concernant les jeux illégaux, le Conseil des ministres affirme qu'ils sont combattus par d'autres mesures, ce qui n'oblige pas le législateur à s'abstenir d'agir.

Ensuite, le Conseil des ministres réitère son affirmation selon laquelle la distinction entre les activités plus ou moins addictives au sein de la catégorie des appareils automatiques de divertissement n'est pas praticable. Le Conseil des ministres revient sur le jeu du bingo et lui dénie l'aspect de cas isolé. Il prend pour preuve que la Région wallonne elle-même, sur son site Internet, ne différencie pas ces appareils, puisqu'ils sont tous susceptibles d'être addictifs. En matière fiscale, le législateur peut recourir à des catégories qui contiennent inévitablement un certain degré d'approximation.

En ce qui concerne les moyens relatifs au droit de propriété et à la liberté d'entreprendre

A.61. Le troisième moyen, en sa seconde branche, dans l'affaire n° 8188, le troisième moyen, en sa deuxième branche dans l'affaire n° 8189, les troisième et quatrième moyens dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, le troisième moyen dans l'affaire n° 8207, et le troisième moyen, en sa troisième branche dans l'affaire n° 8226, sont pris de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le droit de propriété et avec la liberté d'entreprendre, ou avec l'un d'eux, tels qu'ils sont consacrés respectivement à l'article 16 de la Constitution et à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel) et 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, aux articles II.3 et II.4 du Code de droit économique, à l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale de réformes institutionnelles et aux articles 16 et 52 de la Charte précitée.

A.62. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 8188, la mesure fiscale attaquée est une taxe prohibitive qui constitue une charge disproportionnée sur ses activités et réduit donc sa liberté d'entreprendre. Selon ses calculs, cela revient à lui faire subir un impôt de 25 % supplémentaires.

A.63. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8189 renvoient d'abord aux arguments développés au moyen sur les différences de traitement. Elles ajoutent, en ce qui concerne le droit de propriété et la liberté d'entreprendre, que si les pouvoirs publics peuvent établir un impôt ou une taxe avec un objectif dissuasif ou incitatif, ils ne peuvent pas poursuivre des objectifs prohibitifs ou de sanction. Une taxe sera considérée comme prohibitive si elle rend en soi impossible une activité précise ou si elle la complique excessivement. En l'espèce, le législateur fédéral ne lutte pas contre l'addiction, mais bien contre un secteur économique en général. Il s'agit manifestement d'une sanction qui vise uniquement les opérateurs privés. Par ailleurs, la violation du principe d'égalité, déjà démontrée,

emporte une violation de la liberté d'entreprendre, puisque les opérateurs de jeux et paris et appareils automatiques de divertissement voient leur activité mise en péril contrairement aux autres sociétés non actives dans ce secteur qui continuent de bénéficier pleinement de cette liberté d'entreprendre.

A.64. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203, dans leur troisième moyen, soutiennent que la mesure en cause est incompatible avec le droit à la propriété et au respect des biens. Ainsi, on peut lire dans l'analyse d'impact annexée aux travaux préparatoires que la mesure envisagée peut s'inscrire dans une politique de lutte contre les jeux d'argent en raison de son impact négatif sur la rentabilité de ces entreprises. Outre le fait que l'objectif de la lutte contre les jeux d'argent est vide de sens, comme l'ont déjà démontré les parties requérantes, la mesure constitue en l'espèce une charge excessive et manifestement disproportionnée qui viole le droit au respect des biens. L'une d'elles a chiffré son manque à gagner pour 2023 et constate que le poids fiscal est passé de 2.691.339,33 euros, sans la mesure, à 10.765.357,33 euros, par l'effet de la mesure attaquée.

Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203, dans leur quatrième moyen, soutiennent que la mesure en cause est incompatible avec la liberté d'entreprendre, en ce que les entreprises de jeux de hasard autorisées sont lourdement affectées par ladite mesure, contrairement à la Loterie nationale. Si la différence de traitement entre les deux a toujours existé, elle était auparavant atténuée par la déductibilité des taxes litigieuses. Désormais, il existe une distorsion de concurrence importante et manifeste, sur un marché dont le caractère concurrentiel a été reconnu par la Cour dans son arrêt n^o 33/2004 du 10 mars 2004 (ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.033). En effet, le législateur fédéral a admis que la mesure affectait la rentabilité économique des entreprises visées, ce qui doit être considéré comme une restriction de leur droit à exercer librement leur activité économique. L'effet est de renforcer la position de la Loterie nationale sur le marché, en prenant en compte que le contrat de gestion de l'État avec celle-ci comprend un objectif de capture des joueurs actifs auprès des opérateurs privés. Or, selon les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203, la dichotomie des régimes juridiques ne semble plus pertinente. D'une part, il n'existe plus de différence entre l'offre de jeux de la Loterie nationale et celle des opérateurs privés du secteur. D'autre part, les risques sanitaires sont tout aussi voire plus importants pour certains jeux de la Loterie nationale. En conclusion, la suppression de la déductibilité des taxes litigieuses dégrade la position concurrentielle des opérateurs privés et la mesure matérialise une différence de traitement qui n'est plus justifiable.

A.65. La partie requérante dans l'affaire n^o 8207 souligne que, si les articles 16 de la Constitution et 1er du Premier Protocole additionnel permettent aux États de lever l'impôt, ils imposent toutefois de ménager un juste équilibre entre l'intérêt public et la protection du droit de propriété. En l'espèce, la mesure attaquée a pour effet de faire peser une charge excessive sur les entreprises concernées qui porte fondamentalement atteinte à leur situation économique. Elle est d'autant plus disproportionnée que les jeux en ligne sont moins affectés, en raison d'une taxe initiale plus faible, alors qu'ils sont reconnus comme étant plus addictifs. De plus, la mesure n'est pas pertinente pour lutter contre la dépendance, à plus forte raison encore pour les casinos qui ont une publicité restreinte. La partie requérante dans l'affaire n^o 8207 ajoute que la mesure est même contre-productive, puisqu'elle favorise les jeux en ligne en les rendant plus compétitifs. Certains de ces opérateurs de jeux en ligne ne sont en effet pas soumis à l'impôt sur le revenu belge.

A.66. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 8208 soutiennent que la mesure constitue un impôt excessif et une ingérence dans le droit de propriété. En effet, le législateur n'a pas tenu compte des bénéfices réels pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Les taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement sont payées en premier lieu et constituent déjà un impôt sur les bénéfices. L'impôt sur les sociétés s'ajoute à cela. Il s'agit donc manifestement d'une double imposition. L'effet réel est qu'une dépense professionnelle est considérée comme un bénéfice, alors qu'elle constitue manifestement une charge. Le risque de situation déficitaire, au demeurant reconnu dans les travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 2023, n'est pas justifié par l'objectif poursuivi.

A.67. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 8226 soutiennent que les mesures ne sont pas nécessaires à la poursuite des objectifs visés, comme elles l'ont déjà soutenu dans le cadre des autres branches de leur moyen. Par conséquent, la mesure n'est pas non plus nécessaire au regard de l'atteinte à la liberté d'entreprendre et au droit de propriété. En ce qui concerne la liberté d'entreprendre, l'atteinte est d'autant plus disproportionnée que d'autres acteurs (la Loterie nationale et les jeux illégaux) ne sont pas touchés. L'effet dissuasif est en outre trop

hypothétique. En ce qui concerne le droit de propriété, les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 estiment qu'il n'existe pas d'équilibre entre l'intérêt général et l'atteinte à ce droit.

A.68. Le Conseil des ministres, en ce qui concerne le droit de propriété, réfute les moyens au motif que la mesure attaquée ne constitue pas un nouvel impôt ni une limitation ou une suppression d'un impôt régional. La non-déductibilité n'est pas un prélèvement par voie d'autorité et donc pas non plus un impôt, elle ne saurait dès lors pas davantage constituer une ingérence dans le droit de propriété des redevables. Quand bien même ce serait le cas, l'ingérence est suffisamment justifiée par un double objectif d'ordre budgétaire et de lutte contre les jeux d'argent pour protéger les joueurs, qui relèvent de l'intérêt général. On ne peut douter que la baisse de rentabilité des entreprises visées cause la diminution de l'offre des jeux et donc des comportements addictifs. La mesure est donc pertinente. Elle est de plus proportionnée, puisque la diminution du résultat de l'entreprise pourra en tout état de cause être répercutée sur les clients.

En ce qui concerne la liberté d'entreprendre, le Conseil des ministres affirme que ce droit n'est pas absolu. La mesure affecte ici l'activité économique de façon nécessaire et proportionnée.

Selon le Conseil des ministres, il n'est pas pertinent de comparer les entreprises visées par la mesure attaquée avec la Loterie nationale, qui est factuellement et juridiquement d'une nature différente de celle des opérateurs privés, puisqu'elle paie une rente de monopole et qu'elle est soumise à différentes obligations, comme celle d'organiser des campagnes de prévention et de contribuer à de nombreux subsides. La Loterie nationale est d'ailleurs affectée en partie aussi par la mesure attaquée, puisque la Loterie nationale paie la taxe sur les jeux et paris pour ses activités de paris sportifs.

A.69. Les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 réfutent les arguments du Conseil des ministres concernant la comparaison avec la Loterie nationale. Tout d'abord, son éventuelle nature différente n'est pas suffisante pour rejeter la comparabilité avec les opérateurs privés. Ce qui compte, c'est que la Loterie nationale soit un opérateur sur le marché des jeux de hasard et qu'à ce titre, elle fasse concurrence aux opérateurs privés. Tant la Cour constitutionnelle que le Conseil d'État, ainsi que le contrat de gestion même de la Loterie nationale, reconnaissent cet aspect de concurrence. De même, l'existence d'une rente annuelle n'y change rien, pas plus que les obligations afférentes à la position monopolistique, au contraire. Par conséquent, les parties requérantes dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203 réitèrent leur position selon laquelle la mesure fiscale attaquée génère par elle-même une distorsion de concurrence, et le Conseil des ministres n'y répond pas.

A.70. La partie requérante dans l'affaire n° 8207 répond que la mesure attaquée, en ce qu'elle mène, en l'espèce, à faire disparaître la rentabilité de son activité et met donc en péril son existence économique, porte une atteinte complètement disproportionnée à son droit de propriété. Si l'autorité fédérale avait voulu fermer les casinos, elle aurait dû le faire par une interdiction légale. Par ailleurs, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 signale que le Conseil des ministres ne répond pas aux chiffres qu'elle a apportés et qui sont attestés.

En ce qui concerne la possibilité de répercuter les coûts sur les joueurs, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 estime que cette idée est erronée sur deux points. D'une part, si le prix des jeux augmente, le montant des gains augmente en proportion, de même, dès lors, que la base imposable des taxes régionales. Cela ne peut donc avoir aucun impact. D'autre part, les règles du secteur prévoient qu'au moins 84 % des mises doivent revenir aux joueurs, il s'agit du taux de redistribution. De plus, un montant maximum de 70 euros de perte par joueur et par appareil par heure est permis. Envisagées en combinaison, ces contingences rendent impossible de compenser la mesure attaquée sur les joueurs.

Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8207 affirme que le Conseil des ministres ne démontre à aucun moment la proportionnalité de la mesure. Il invoque le régime fiscal soi-disant avantageux des jeux en ligne mais ce n'est pas le cas pour les casinos physiques, qui paient un minimum de 40 % d'impôts, sans compter les redevances et les impôts locaux. En conclusion, même si le législateur fédéral n'est pas responsable des casinos physiques, il aurait dû prendre en compte les conséquences concrètes de ses mesures, et rien n'empêchait de prévoir une différence entre les casinos physiques et les jeux en ligne.

A.71. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 considère que l'argument de l'absence de « nouvelle taxe » du Conseil des ministres est absurde et n'a rien à voir avec le grief soulevé. Il y a bien ici une nouvelle charge économique pour les opérateurs, qui constitue de surcroît une double imposition via l'établissement de l'impôt sur

le revenu sur une partie du bénéfice imposable qui était déjà soumis à des impôts régionaux. Par ailleurs, soutenir, comme le fait le Conseil des ministres, que le coût peut être répercuté sur les joueurs est, selon la partie requérante dans l'affaire n° 8208, purement théorique. Cela ne supprime de toute façon pas l'augmentation disproportionnée de la charge fiscale. En réalité, on n'assiste pas à un simple ajustement de la base de l'impôt sur le revenu, car les taxes sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement sont déjà une sorte d'impôt sur les bénéfices et donc un impôt sur le revenu. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8208 souligne que la mesure, qui est exclusivement budgétaire, ne poursuit à aucun moment l'intérêt public. Le Conseil des ministres ne parvient pas à démontrer la nécessité de celle-ci pour protéger les joueurs.

A.72. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8226 répondent qu'à tout le moins pour la taxe sur les appareils automatiques de divertissement qui ne concernent pas des jeux d'argent, la liberté d'entreprendre est limitée sans aucune nécessité et est disproportionnée au but poursuivi. Par ailleurs, en ce qui concerne le droit de propriété, elles indiquent que l'article 16 de la Constitution ne requiert pas que la privation de la propriété résulte d'une loi instaurant un impôt. En l'espèce, il est difficile de soutenir que les patrimoines des parties requérantes dans l'affaire n° 8226 ne sont pas affectés.

A.73. En ce qui concerne la possibilité de répercuter les coûts, le Conseil des ministres réplique qu'il existe plusieurs manières de le faire autrement que par les mises et les gains, par exemple par la hausse du prix des repas et boissons dans les casinos.

En ce qui concerne le moyen relatif aux aides d'État

A.74. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8208 prennent un quatrième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE) en ce qui concerne la différence de traitement opérée par rapport à la Loterie nationale. Selon celles-ci, la mesure attaquée constitue une mesure d'aide déguisée et non autorisée en faveur de la Loterie nationale, laquelle n'est pas soumise aux taxes régionales litigieuses. La mesure attaquée entraîne en effet une distorsion disproportionnée par rapport aux opérateurs privés du secteur en faisant peser une charge fiscale excessive sur ces derniers, et pas sur la Loterie nationale, qui ne subit aucun désavantage.

En ce qui concerne le but poursuivi de lutte contre les jeux d'argent, les parties requérantes dans l'affaire n° 8208 affirment qu'une telle différence de traitement empêche de mener une politique efficace en la matière.

En l'espèce, l'avantage concurrentiel de la Loterie nationale s'apparente à une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, puisque les six critères sont remplis, à savoir (1) l'existence d'une entreprise, (2) l'imputabilité à l'État, (3) le financement par les ressources de l'État, rempli en l'espèce car la mesure se traduit *in fine* par une réduction des recettes pour les régions, (4) l'octroi d'une prestation – en l'occurrence la Loterie nationale obtient un avantage concurrentiel plus important que ses concurrents privés –, (5) le caractère sélectif de la mesure, à savoir le fait de constituer une exception au système fiscal et de favoriser certaines entreprises de l'État concerné, et (6) l'incidence sur la concurrence, à savoir, en l'espèce, le renforcement de la position de la Loterie nationale dans un secteur pourtant libéralisé. En outre, en ce qui concerne le cinquième critère, les parties requérantes dans l'affaire n° 8208 précisent que le cadre de référence comprend les contribuables qui sont acteurs du secteur des jeux de hasard, que la mesure s'écarte du régime normal en différenciant les opérateurs qui se situent dans une situation factuelle et juridique comparable, à savoir les opérateurs privés et la Loterie nationale, et que cet écart n'est pas justifié par le législateur fédéral.

Enfin, les parties requérantes dans l'affaire n° 8208 se réfèrent à un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 30 avril 2009, *Commission des Communautés européennes contre République italienne et Wam SpA*, C-494/06P, ECLI:EU:C:2009:272), et concluent que les dispositions attaquées violent les dispositions visées au moyen. Le Gouvernement aurait dès lors dû notifier la mesure à la Commission européenne, en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

A.75. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement avec la Loterie nationale ne résulte pas des dispositions attaquées mais de régimes fiscaux différents. De plus, il est erroné de suggérer que la mesure attaquée n'a aucun impact sur la Loterie nationale, puisque celle-ci est soumise aux taxes régionales en ce qui concerne les

paris sportifs. En tout état de cause, la Loterie nationale ne se trouve ni factuellement ni juridiquement dans une situation comparable en ce qui concerne la lutte contre les jeux d'argent. C'est l'autorité publique qui décide quels jeux sont proposés et sous quelles modalités. La Loterie nationale reste en effet sous la supervision du ministre des Finances. Ensuite, la Loterie nationale paie une rente de monopole et est soumise à des obligations, notamment de subsides. Enfin, la Loterie nationale organise des campagnes de prévention des risques en matière d'addiction aux jeux. Il ne saurait dès lors être question d'une quelconque aide d'État.

A.76. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 réitère le constat que la Loterie nationale n'est pas impactée par la mesure alors qu'elle exerce des activités similaires à celles des opérateurs privés. Peu importe que la Loterie nationale soit soumise à d'autres taxes. La mesure ne fait que renforcer sa position privilégiée, *a fortiori* si, comme le Conseil des ministres le suggère, les opérateurs privés répercutent le surcoût sur les joueurs. La différence ne tient pas à l'assujettissement aux taxes régionales, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, mais à l'augmentation de la charge fiscale pour les opérateurs privés. Peu importe la nature juridique et le mode de financement de la Loterie nationale, puisque, sur le plan de l'addiction, il n'y a pas de différence. La Loterie nationale a même recours à des fausses qualifications de « loteries » pour proposer des jeux de casino. La partie requérante dans l'affaire n° 8208 rappelle que le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE comprend les mesures qui favorisent certaines entreprises ou productions, ou confèrent un avantage sélectif à certaines entreprises. L'avantage concurrentiel sélectif et disproportionné pour la Loterie nationale ne fait ici aucun doute et il existe donc bien une aide d'État.

A.77. Le Conseil des ministres réplique qu'aucune réponse n'est apportée au fait que la Loterie nationale est aussi soumise à la taxe sur les jeux et paris pour les paris sportifs.

- B -

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 50, 52 et 59, alinéa 8, de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023) qui rendent non déductibles à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, visées à l'article 3, alinéa 1er, 1° et 2°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement).

B.1.2. Le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) a été modifié par les articles 50 et 52 de la loi du 28 décembre 2023, en ces termes :

« Art. 53.

Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

32° la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement visées à l'article 3, alinéa 1er, 1° et 2°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

[...]

Art. 198.

§ 1. Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

[...]

5° sans préjudice de l'application de l'article 53, 32°, les impôts, taxes et rétributions régionaux autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et autres que ceux instaurés par les Régions pour l'usage de véhicules ou pour l'usage de la voie publique, ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, taxes et rétributions non déductibles; [...] »

B.1.3. La taxe sur les jeux et paris a été instaurée par la loi du 28 août 1921 « portant création de nouvelles ressources fiscales ». La taxe sur les appareils automatiques de divertissement était d'abord une création des autorités locales, avant d'être reprise par l'article 1er, § 1er, de la loi du 24 décembre 1963 « instaurant une taxe spécifique sur les appareils automatiques de divertissement ». Les régions ont ensuite obtenu, par l'adoption de la loi spéciale de financement en 1989, une compétence fiscale propre par rapport à certains impôts fédéraux, énumérés, dont les taxes précitées (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, pp. 7-8). Ces taxes sont désormais visées au Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (Titres III et IV dans les versions des trois régions).

Auparavant, tant la taxe sur les jeux et paris que la taxe sur les appareils automatiques de divertissement étaient déductibles au regard de l'article 49 du CIR 92, qui règle la déductibilité des frais professionnels à l'impôt sur les revenus.

B.1.4. L'article 59, alinéa 8, attaqué, rend la non-déductibilité des taxes précitées applicable aux impôts dus à partir du 1er janvier 2024.

B.2. Les travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023 justifient la mesure attaquée comme suit :

« Conformément à l'article 3, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement sont originellement des taxes fédérales qui ont été régionalisées, mais qui restent déductibles en tant que frais professionnels à l'impôt sur les revenus. Chaque région peut modeler cet impôt dans le cadre de ses propres compétences.

Étant donné que la Cour constitutionnelle a annulé la suppression de l'exonération de la TVA sur les jeux [de] hasard en ligne, la compétence du législateur fédéral est limitée afin de mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent dans le cadre de la fiscalité.

Dans le cadre d'une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent, il est proposé que les taxes régionales sur les jeux et paris et les appareils automatiques de divertissement soient désormais considérées comme des frais professionnels non-déductibles à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés.

Afin que cette non-déductibilité puisse également produire ses effets à l'impôt des sociétés, l'article 198, § 1er, 5°, CIR 92, est également modifié.

Cette mesure est applicable aux taxes dues à partir du 1er janvier 2024 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/001, p. 42).

Dans son analyse d'impact intégrée, le Service public fédéral Finances estime que la mesure aura un impact négatif en matière de développement économique :

« l'introduction de la non-déductibilité des taxes régionales sur les jeux et paris, et sur les appareils automatiques de divertissement, augmentera la base imposable de entreprises [sic] de jeux d'argent, augmentera leur impôt des personnes physiques et impôt des sociétés [sic] et aura donc un impact négatif sur leur rentabilité » (*ibid.*, p. 139).

En ce qui concerne l'incidence budgétaire, elle est estimée à 45 millions d'euros en 2024 (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/005, p. 34; DOC 55-3607/010, p. 9).

Le ministre compétent précise par ailleurs :

« En ce qui concerne la non-déductibilité des taxes pour le secteur des jeux de hasard, le vice-premier ministre confirme que la loi spéciale de financement a régionalisé la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, qui étaient à l'origine des taxes fédérales.

Il va de soi que chaque Région peut encore modifier ces taxes dans le cadre de ses propres compétences, et ce, quel que soit leur traitement fiscal en matière d'impôts sur les revenus.

Dans le cadre des discussions budgétaires, le gouvernement a en effet décidé que ces taxes régionales ne seraient plus déductibles au titre de frais professionnels. Il est toutefois incontestable que la fixation de la base imposable en matière d'impôts sur les revenus incombe au législateur fédéral. En effet, il s'agit en l'occurrence principalement de déterminer les coûts qui entrent en ligne de compte en tant que frais professionnels fiscalement déductibles » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/005, p. 37).

B.3.1. Les parties requérantes dans les neuf affaires jointes soulèvent des moyens qui ont trait à la fois à la violation de droits fondamentaux et à celle des règles répartitrices de compétences. La Cour examine d'abord les moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences.

B.3.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

La Cour examine les moyens dans la mesure où ils répondent à ces exigences.

Quant aux règles répartitrices de compétences

B.4. Dans le deuxième moyen dans l'affaire n° 8188, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8189, le premier moyen, en sa première branche, dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, une partie du premier moyen dans l'affaire n° 8207, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8208, le premier moyen dans l'affaire n° 8217, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8226 et le second moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, il est soutenu que le législateur fédéral aurait dû recourir à une loi spéciale pour modifier la matière imposable des taxes sur les jeux et paris et des taxes sur les appareils automatiques de divertissement.

Dans le premier moyen dans l'affaire n° 8188, le premier moyen dans l'affaire n° 8189, le premier moyen, en sa seconde branche, dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, une partie du premier moyen dans l'affaire n° 8207, le premier moyen dans l'affaire n° 8208, le troisième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 8217, le premier moyen, en ses première et

troisième branches, dans l'affaire n° 8226 et le premier moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, il est soutenu que les dispositions attaquées violent le principe de la loyauté fédérale.

Dans la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8217 et la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 8226, il est soutenu que le législateur fédéral aurait dû préalablement se concerter avec les régions.

Dans le deuxième moyen dans l'affaire n° 8207, il est allégué que les dispositions attaquées portent atteinte à la compétence des communautés en matière de santé.

B.5.1. L'article 143, § 1er, de la Constitution dispose :

« Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts ».

Le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu.

Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs. Le respect du principe de proportionnalité n'ajoute rien en l'espèce au principe de la loyauté fédérale.

L'article 177 de la Constitution dispose :

« Une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, fixe le système de financement des régions.

Les Parlements de région déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par les règles visées à l'article 134 ».

B.5.2. Les articles 1erter, 3 et 4, § 1er, de la loi spéciale de financement disposent :

« Art. 1^{er}ter. L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :

- 1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale;
- 2° l'évitement de la double imposition;
- 3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.

En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerte avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1^{er}, 2°.

Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1^{er} est organisée annuellement au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

[...]

Art. 3. Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

- 1° la taxe sur les jeux et paris;
- 2° la taxe sur les appareils automatiques de divertissement;

[...]

Art. 4. § 1^{er}. Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1° à 4° et 6° à 9°».

B.5.3. Dès lors que les dispositions attaquées concernent l'exercice, par le législateur fédéral – et non par un législateur régional –, de sa compétence fiscale, l'article 1^{er}ter de la loi spéciale de financement ne s'applique pas en l'espèce.

B.6. Par ailleurs, l'autorité fédérale est compétente pour régler les jeux et paris, pour déterminer les conditions auxquelles peuvent s'exercer les activités qu'elle autorise et pour en organiser le contrôle.

Dans l'exercice de cette compétence, l'autorité fédérale a adopté la loi du 7 mai 1999 « sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs »,

puis la loi du 10 janvier 2010 « portant modification de la législation relative aux jeux de hasard », dont l'objectif est défini dans les travaux préparatoires, comme suit :

« Les objectifs de la politique belge en matière de jeux de hasard sont axés sur la protection du joueur, la transparence financière et le contrôle des flux d'argent, le contrôle du jeu et l'identification et le contrôle des organisateurs.

La régulation des jeux de hasard est basée sur l'« idée de canalisation ». Pour satisfaire le besoin manifeste du jeu chez les personnes, l'offre illégale est combattue par l'autorisation d'une offre de jeux légale « limitée ».

La régulation des jeux de hasard illégaux contribue à réfréner la participation aux jeux de hasard et est un moyen adapté et proportionné pour atteindre les objectifs qui constituent la base de la politique en matière de jeux de hasard. En limitant l'offre légale, on répond à l'un des piliers de cette politique, à savoir la protection du joueur contre l'addiction au jeu » (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-1992/001, p. 4).

B.7.1. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°, parmi lesquels la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement.

B.7.2. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement que celle-ci tend « uniquement à garantir aux Régions pour les impôts concernés que l'autorité nationale n'agira plus à l'avenir dans ces domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu du présent projet. Sans ces dispositions explicites, l'autorité nationale peut en vertu de l'article 110 [actuellement l'article 170], § 2, alinéa 2, de la Constitution par la loi ordinaire « déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée » » (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, pp. 7-8).

B.7.3. Les régions ne sont pas compétentes pour modifier la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. C'est au

législateur fédéral qu'il appartient de régler la matière imposable, par une loi adoptée à la majorité spéciale.

Le législateur spécial a en quelque sorte figé la matière imposable des impôts et perceptions énumérés à l'article 3 de la loi spéciale de financement, tant à l'égard du législateur fédéral statuant à la majorité ordinaire, qu'à l'égard des législateurs régionaux (voy., dans ce sens, l'avis de la section de législation du Conseil d'État du 16 septembre 1992 sur une proposition de loi spéciale modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 (*Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, pp. 11-12)).

B.7.4. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à taxation. La matière imposable se distingue de la base imposable (« base d'imposition »), qui est l'assiette sur laquelle l'impôt est calculé.

B.7.5. Comme il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 « portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions », la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris est « l'organisation de jeux et paris qui se pratiquent dans les cercles publics ou privés ». La base imposable de cette même taxe est le « montant brut des sommes engagées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157) ou la « marge brute réelle », à savoir le montant des mises engagées par les joueurs, diminué du montant des gains effectivement reversés aux joueurs (cf. article 43*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus). La matière imposable de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, quant à elle, est « le fait de mettre à la disposition des appareils automatiques servant au divertissement, placés sur la voie publique, dans les endroits accessibles au public ou dans les cercles privés, que le droit d'accès à ces cercles soit subordonné ou non à l'accomplissement de certaines formalités ». La base imposable de cette même taxe est un montant « établi en fonction de la catégorie de l'appareil (fixé par arrêté royal) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157).

B.8. Les dispositions attaquées suppriment, dans le cadre tant de l'impôt des personnes physiques que de l'impôt des sociétés, la déductibilité à titre de frais professionnels des taxes régionales précitées. En adoptant cette mesure, le législateur fédéral a exercé une compétence

qui lui est propre, à savoir sa compétence en matière d'impôt sur les revenus. Il appartient au législateur qui est compétent pour lever un impôt d'établir les modalités de celui-ci.

Le moyen qui est pris de la violation de la compétence des communautés en matière de santé n'est donc pas fondé. Il convient cependant d'examiner si, en exerçant sa compétence fiscale, le législateur fédéral n'a pas méconnu la répartition des compétences mentionnée en B.7.1 à B.7.5.

B.9. À la différence des taxes régionales autonomes visées à l'article 177 de la Constitution, les impôts régionaux énumérés à l'article 3 de la loi spéciale de financement sont intrinsèquement liés au financement des régions, tel qu'il a été figé en 1989, comme il est dit en B.7.3. Il en découle que le financement des régions dépend directement des bénéfices dégagés de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement.

B.10. Comme le relèvent les parties requérantes, les dispositions attaquées introduisent une pression fiscale supplémentaire pour les redevables de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Les montants payés au titre de ces taxes, ne pouvant plus être déduits de l'impôt sur les revenus, viennent augmenter l'assiette de ce dernier en proportion. Du fait des dispositions attaquées, tant la marge brute réelle de l'organisation de jeux et paris que la présence d'appareils automatiques de divertissement sont soumises à la fois aux taxes régionales précitées et à une augmentation analogue de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés. Cette augmentation a pour effet de diminuer la rentabilité des entreprises concernées.

B.11. En supprimant la déductibilité, en matière d'impôts sur les revenus, de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le législateur n'a pas modifié la matière imposable de celles-ci. Les dispositions attaquées touchent à la base imposable en matière d'impôts sur les revenus, ce qui relève de la compétence du législateur fédéral. Il s'ensuit que ce dernier ne devait pas effectuer une telle modification moyennant la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution.

Les moyens, en ce qu'il y est allégué que les dispositions attaquées auraient dû être adoptées moyennant la majorité spéciale, ne sont pas fondés.

B.12. La Cour doit encore examiner la compatibilité des dispositions attaquées avec le principe de la loyauté fédérale, garanti par l'article 143, § 1er, de la Constitution, et avec le principe de proportionnalité.

En supprimant la déductibilité, en matière d'impôts sur les revenus, de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le législateur fédéral, comme il est dit en B.10, a augmenté la pression fiscale pour les opérateurs concernés. Bien que l'offre légale de jeux et paris et d'appareils automatiques de divertissement puisse être rendue moins attrayante, il ne ressort toutefois pas de cela que l'impact de la mesure attaquée est à ce point important que les revenus que les régions tirent de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement diminuent considérablement.

Par ailleurs, les dispositions attaquées n'empêchent pas non plus les régions de modifier, dans les limites de leurs compétences, la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ni, ce faisant, de mettre en œuvre une politique. Elles ne contrecarrent pas la politique choisie mais peuvent précisément renforcer celle-ci, puisque les accroissements d'impôts et les réductions dans le cadre de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ont un effet sur les impôts sur les revenus lié à la suppression de la déductibilité. La simple circonstance que cet effet peut avoir une incidence sur la politique régionale n'a pas pour conséquence que les dispositions attaquées rendent exagérément difficile l'exercice, par les législateurs régionaux, de leurs compétences.

Compte tenu de ce qui précède, il ne ressort pas non plus de cela que le respect de la loyauté fédérale et du principe de proportionnalité nécessiterait une forme de concertation préalable à l'adoption des dispositions attaquées.

B.13. Les moyens qui sont pris de la violation de l'article 143, § 1er de la Constitution et du principe de proportionnalité ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le principe d'égalité et de non-discrimination

B.14. Dans la première branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8188, le troisième moyen dans l'affaire n° 8189, le deuxième moyen dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, une partie du premier moyen dans l'affaire n° 8207, le troisième moyen dans l'affaire n° 8208, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8217 et les première et deuxième branches du troisième moyen dans l'affaire n° 8226, les parties requérantes allèguent que les dispositions attaquées violent le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.15.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.15.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.15.3. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. La Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou ne sont pas raisonnablement justifiés. Par ailleurs, une loi fiscale doit nécessairement appréhender la

diversité des situations en catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplificatrice et approximative.

B.16. Tout d'abord, il est allégué que les dispositions attaquées (1) font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les contribuables qui peuvent déduire à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés les taxes qui leur sont applicables et, d'autre part, les contribuables qui ne peuvent plus déduire la taxe sur les jeux et paris ou la taxe sur les appareils automatiques de divertissement qui leur sont applicables (première branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8188, troisième moyen dans l'affaire n° 8189, deuxième moyen dans les affaires n°s 8200, 8201 et 8203, deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8226), (2) font naître une identité de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes qui paient la taxe sur les jeux et paris et, d'autre part, les personnes qui paient la taxe sur les appareils automatiques de divertissement (troisième moyen dans l'affaire n° 8189 et première branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8226) et (3) font naître une identité de traitement injustifiée, en ce que les dispositions attaquées s'appliquent sans distinction à tous les opérateurs et exploitants concernés (premier moyen, *partim*, dans l'affaire n° 8207 et deuxième moyen dans l'affaire n° 8217).

B.17. Cette différence de traitement et ces identités de traitement reposent sur des critères objectifs, à savoir la circonstance que la taxe est supportée au titre de frais et la circonstance qu'il s'agit de personnes qui paient la taxe sur les jeux et paris ou la taxe sur les appareils automatiques de divertissement.

B.18. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.2 que, par les dispositions attaquées, le législateur entend mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent et tirer davantage de recettes de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés.

Ces objectifs sont légitimes.

B.19.1. En supprimant spécifiquement la déductibilité, en matière d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés, de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le législateur a adopté une mesure qui non seulement génère des recettes fiscales mais qui s'inscrit également dans le cadre du premier des objectifs cités, à savoir mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent. L'abrogation de la

déductibilité de ces taxes touche en particulier les personnes qui proposent des activités de jeux d'argent. La mesure a un impact négatif direct sur la rentabilité de l'offre d'activités de jeux d'argent, ce qui peut rendre l'offre de telles activités moins attrayante.

Étant donné l'objectif qui consiste à mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent, le législateur ne devait pas faire, à cet égard, une distinction entre la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Les deux taxes touchent les personnes qui offrent des activités de jeux d'argent. La circonstance que la taxe sur les appareils automatiques de divertissement est une taxe sur la mise à disposition de ces appareils et non sur leur utilisation ne conduit pas à une autre conclusion. La mesure attaquée vise en effet l'offre et non la demande. En outre, la mise à disposition des appareils en permet l'utilisation.

Il en va de même de la circonstance que les dispositions attaquées affectent de la même manière les contribuables qui mettent à disposition les appareils automatiques de divertissement qui ne contiennent pas de jeux de hasard. Il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir prévu, à cet égard, une exception à la suppression de la déductibilité de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Une telle exception donnerait lieu non seulement à une réglementation nettement plus difficilement applicable, mais elle entraînerait aussi un risque substantiel d'interférence dans la structure tarifaire des taxes régionales concernées, et de manière plus générale dans la politique que mènent les régions en la matière. Pour les mêmes raisons, il ne saurait davantage être reproché au législateur de ne pas avoir fait de distinction selon la région où se situe l'opérateur ou l'exploitant ou selon qu'il s'agit ou non d'un casino physique.

B.19.2. Par ailleurs, la différence de traitement et les identités de traitement ne produisent pas des effets disproportionnés. Les dispositions attaquées visent exclusivement la déductibilité de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Elles ne modifient en rien la déductibilité d'autres frais à titre de frais professionnels ni les autres règles qui prévoient la fixation de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés. Ainsi, elles n'excluent pas que le contribuable dispose d'un revenu net imposable négatif pour les revenus d'une année déterminée et qu'il ne doive donc pas payer d'impôt. Pour le surplus, les taux qui s'appliquent à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes physiques ne sont pas à ce point élevés que la mesure attaquée constituerait une charge disproportionnée.

B.20. La différence de traitement et les identités de traitement mentionnées en B.16 sont donc raisonnablement justifiées.

B.21. Ensuite, il est allégué que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui sont soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés et les contribuables qui sont soumis à l'impôt des personnes morales, en ce qu'elles n'affectent pas la dernière catégorie de contribuables (troisième moyen dans l'affaire n° 8208).

B.22. Les personnes morales qui sont soumises à l'impôt des personnes morales, contrairement à celles qui sont soumises à l'impôt des sociétés, ne paient pas d'impôt sur leurs bénéfices dont elles peuvent déduire les frais professionnels, mais sur un certain nombre de types de revenus (articles 221 à 224 du CIR 1992). La possibilité de déduire des revenus la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement n'est prévue pour aucun de ces types de revenus. La différence de traitement mentionnée en B.21 est par conséquent inexistante.

B.23. Enfin, les parties requérantes critiquent le fait que les dispositions attaquées n'affectent pas les opérateurs de jeux de hasard étrangers agréés et les opérateurs qui offrent illégalement des jeux de hasard (deuxième moyen dans les affaires n^{os} 8200, 8201 et 8203 et troisième moyen dans l'affaire n° 8208).

B.24.1. Contrairement à ce qu'allèguent ces parties requérantes, les dispositions attaquées n'affectent pas uniquement les opérateurs belges. Dans le cadre de ces dispositions, les opérateurs étrangers qui paient des impôts sur les revenus en Belgique ne peuvent pas non plus déduire la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. Le cas échéant, ces opérateurs étrangers sont pleinement soumis à l'application des articles 53, 198 ou 221 à 224 du CIR 1992, par l'effet ou non de l'article 235 du CIR 1992, qui prend ces dispositions en compte dans l'impôt des non-résidents. Si les opérateurs étrangers peuvent déduire les taxes régionales concernées dans le cadre d'un impôt étranger, cela résulte d'un choix du législateur étranger, qui ne saurait être reproché au législateur belge.

B.24.2. Le fait que certains opérateurs offrent illégalement des jeux de hasard et ne paient pas d'impôts n'empêche par ailleurs pas qu'ils soient effectivement redevables de l'impôt et qu'ils ne soient pas traités différemment par les dispositions attaquées.

B.25. Les moyens qui sont pris de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le droit de propriété et la liberté d'entreprendre

B.26. Dans la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8188, la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8189 et la troisième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8226, les parties requérantes allèguent que les dispositions attaquées violent le droit de propriété et la liberté d'entreprendre. Dans le troisième moyen dans l'affaire n° 8200, le troisième moyen dans l'affaire n° 8207 et le cinquième moyen dans l'affaire n° 8208, elles allèguent que les dispositions attaquées violent le droit de propriété. Dans le quatrième moyen dans l'affaire n° 8200 et le troisième moyen dans les affaires n°s 8201 et 8203, elles allèguent que les dispositions attaquées violent la liberté d'entreprendre.

B.27.1. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel) dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

B.27.2. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'il contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour en tient compte lors de son contrôle des dispositions attaquées.

B.27.3. L'article 1er du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, deuxième phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase). Un impôt ou une autre contribution constituent, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens.

En outre, aux termes de l'article 1er du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. Même si le législateur fiscal dispose d'une large marge d'appréciation, un impôt viole dès lors ce droit s'il fait peser sur le contribuable une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière (CEDH, 31 janvier 2006, *Dukmedjian c. France*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52-58; décision, 15 décembre 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. c. France*, ECLI:CE:ECHR:2009:1215DEC005185407; 16 mars 2010, *Di Belmonte c. Italie*, ECLI:CE:ECHR:2010:0316JUD007263801, §§ 38-40).

B.28. L'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) a en principe un sens et une portée identiques à ceux de l'article 1er du Premier Protocole additionnel (CJUE, 5 mai 2022, C-83/20, *BPC Lux 2 Sàrl e.a.*, ECLI:EU:C:2022:346, points 37 et 38).

B.29.1. La loi du 28 février 2013 « introduisant le Code de droit économique », qui a introduit l'article II.3 du Code de droit économique, a abrogé le décret d'Allarde des

2-17 mars 1791. Ce décret, qui garantissait la liberté de commerce et d'industrie, a régulièrement servi de norme de référence à la Cour dans son contrôle du respect des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.29.2. La liberté d'entreprendre, visée à l'article II.3 du Code de droit économique, doit s'exercer « dans le respect des traités internationaux en vigueur en Belgique, du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire tel qu'établi par ou en vertu des traités internationaux et de la loi » (article II.4 du même Code).

La liberté d'entreprendre doit par conséquent être lue en combinaison avec les dispositions de droit de l'Union européenne applicables, ainsi qu'avec l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, au regard duquel la Cour peut effectuer directement un contrôle, dès lors qu'il s'agit d'une règle répartitrice de compétences.

Enfin, la liberté d'entreprendre est également garantie par l'article 16 de la Charte.

B.29.3. La liberté d'entreprendre ne peut être conçue comme une liberté absolue. Elle ne fait pas obstacle à ce que le législateur compétent règle l'activité économique des personnes et des entreprises. Celui-ci n'interviendrait de manière déraisonnable que s'il limitait la liberté d'entreprendre sans aucune nécessité ou si cette limitation était disproportionnée au but poursuivi.

B.30.1. Comme il est dit en B.18, la mesure attaquée poursuit des objectifs légitimes d'intérêt général, qui consistent à mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent et à tirer davantage de recettes de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés.

B.30.2. Il ressort par ailleurs de ce qui est dit en B.19.2 que la mesure attaquée est proportionnée aux objectifs poursuivis. Compte tenu, d'une part, des taux qui sont en vigueur dans l'impôt des sociétés et dans l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, du fait que seule la déductibilité de deux taxes régionales est supprimée, la mesure attaquée ne constitue pas une charge disproportionnée.

B.31. Les moyens qui sont pris de la violation du droit de propriété et de la liberté d'entreprendre ne sont pas fondés.

En ce qui concerne l'aide d'État

B.32. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8208 prennent un quatrième moyen de la violation par les dispositions attaquées des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), en ce que la mesure attaquée constituerait une mesure d'aide d'État en faveur de la Loterie nationale et entraînerait une distorsion de concurrence disproportionnée par rapport aux opérateurs privés du secteur, en faisant peser sur ces derniers une charge fiscale excessive.

B.33.1. L'article 107, paragraphe 1, du TFUE dispose :

« Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose :

« La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ».

B.33.2. Les articles 107 et 108, précités, du TFUE exposent les règles qui doivent être suivies lorsque des aides d'État sont octroyées. Le respect de ces règles garantit qu'aucune mesure ne fausse ou ne menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. Dans son examen de la compatibilité des dispositions attaquées avec les

articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour peut dès lors être amenée à examiner s'il est porté une atteinte discriminatoire à cette garantie.

Si la question de la compatibilité d'une aide avec le marché intérieur relève d'une mission attribuée en propre à la Commission européenne, sous le contrôle du Tribunal et de la Cour de justice de l'Union européenne, de telle sorte que la Cour n'est pas compétente pour en connaître, il en va différemment du point de savoir si la disposition attaquée doit être considérée comme contraire à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE au motif qu'elle constitue la mise en œuvre d'une aide d'État qui n'a pas été notifiée auparavant à la Commission européenne (à ce propos, voy. CJUE, 18 juillet 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, point 38).

B.33.3. Pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, quatre conditions cumulatives doivent être remplies, à savoir : « Premièrement, cette mesure doit constituer une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence » (CJUE, 13 mars 2025, C-746/23 et C-747/23, *Civiale SpA e.a.*, ECLI:EU:C:2025:171, point 33; 10 juin 2010, C-140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA*, ECLI:EU:C:2010:335, point 31).

À cet égard, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, « la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, étant donné qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions d'État qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par-là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques » (CJUE, 4 juin 2015, C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück*, ECLI:EU:C:2015:354, point 71).

B.34. Les parties requérantes soutiennent en substance que la mesure attaquée procure un avantage concurrentiel indirect à la Loterie Nationale et que, pour cette raison, elle constitue une aide d'État qui n'a pas été notifiée préalablement à la Commission européenne.

B.35.1. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que afin « d'apprécier la sélectivité d'une mesure, il convient d'examiner si, dans le cadre d'un régime juridique donné,

cette mesure constitue un avantage pour certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable » (CJCE, grande chambre, 6 septembre 2006, C-88/03 *Portugal c. Commission*, ECLI:EU:C:2006:511, points 52 et 56; CJUE, 11 septembre 2008, C-428/06 à C-434/06, *UGT–Rioja e.a.*, ECLI:EU:C:2008:488, point 46; 22 décembre 2008, C-487/06, *British Aggregates Association*, ECLI:EU:C:2008:757, point 82). La Cour de justice ajoute que « la notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre entreprises et, partant, *a priori* sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elles s'inscrivent » (CJUE, 22 décembre 2008, C-487/06, *British Aggregates Association*, point 83).

B.35.2. Si la Loterie nationale, en ce qu'elle organise des jeux de hasard, est comparable aux établissements du secteur privé en ce qui concerne l'organisation de certains jeux, leurs statuts, notamment fiscaux, diffèrent. En vertu de la loi du 19 avril 2002 « relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale » (ci-après : la loi du 19 avril 2002), la Loterie nationale est un établissement public fédéral doté de la personnalité juridique - qui est aujourd'hui une société anonyme de droit public -, placé sous la tutelle du ministre des Finances, et qui affecte notamment ses bénéfices à des fins d'utilité publique fixées par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, parmi lesquelles des organisations et projets culturels. Par ailleurs, la Loterie nationale revêt un rôle social particulier, notamment en ce qui concerne la protection des personnes contre l'addiction au jeu. D'un point de vue fiscal, la Loterie nationale est exonérée de la taxe sur les jeux et paris pour les loteries qu'elle organise, mais elle y est soumise pour ses activités de paris sportifs. Elle est en outre soumise à une rente de monopole (articles 22 et suivants de la loi du 19 avril 2002), au contraire des établissements du secteur privé.

En supprimant la déductibilité, au titre de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, le législateur fédéral a augmenté la charge fiscale pesant sur les opérateurs privés concernés. Toutefois, il n'apparaît pas que cette suppression bénéficie directement à la Loterie nationale et à ses activités, celle-ci restant soumise à ses propres obligations et charges fiscales.

B.35.3. Par conséquent, la Loterie nationale et les redevables de la taxe sur les jeux et paris et de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ne se trouvent pas, au regard de l'objet et de l'objectif de la suppression de la déductibilité desdites taxes, dans des situations factuelles et juridiques comparables. Il en résulte que les dispositions attaquées ne répondent pas au critère de la sélectivité qui est constitutif des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Les dispositions attaquées ne constituent donc pas des aides d'État au sens de cette disposition, de sorte qu'elles ne devaient pas être notifiées à la Commission en application de l'article 108, paragraphe 3, du même Traité.

B.36. Le moyen pris de la violation des règles applicables en matière d'aides d'État n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 octobre 2025.

Le greffier,

Le président f.f.,

Nicolas Dupont

Thierry Giet