



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 150/2025
du 27 novembre 2025
Numéros du rôle : 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 et 8262

En cause : les recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses », introduits par la SA « Betcenter Group », par la SA « Blankenberge Casino Kursaal », par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, par la SA « Exploitatie Casino Middelkerke », par la SA « Bastenie », par l'ASBL « UBA-BNGO » et par la SA « Pac-Man ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Kattrin Jadin, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des recours et procédure

Par sept requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 26, 27 et 28 juin 2024 et parvenues au greffe les 27 et 28 juin 2024 et le 1er juillet 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 « Betcenter Group », assistée et représentée par Me Mark Crommen et Me Jef Van Eyndhoven, avocats au barreau d'Anvers, par la SA « Blankenberge Casino Kursaal », assistée et représentée par Me Thomas Soete, avocat au barreau de Flandre occidentale, par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me Cédric Molitor, avocat au barreau de Bruxelles, par la SA « Exploitatie Casino Middelkerke », assistée et représentée par Me Michel Maus et Me Yves Van Damme, avocats au barreau de Flandre occidentale, par la SA « Bastenie », assistée et représentée par Me Michel Maus et Me Yves Van Damme, par l'ASBL « UBA-BNGO », assistée et représentée par Me Michel Maus et Me Yves Van Damme, et par la SA « Pac-Man », assistée et représentée par Me Michel Maus et Me Yves Van Damme.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 et 8262 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Ann Lauwens, Selim Dedeli et Pierre Bailly, 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 4 juin 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Joséphine Moerman et Emmanuelle Bribosia, 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.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, 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 à l'objet des recours

A.1.1. Les parties requérantes dans les affaires nos 8248, 8250, 8258, 8259, 8260, 8261 et 8262 sollicitent toutes l'annulation des articles 50 et 52 de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023). Les parties requérantes dans les affaires nos 8250, 8259, 8260, 8261 et 8262 demandent également l'annulation de l'article 59, alinéa 8, de la même loi.

A.1.2. Conformément à l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le Gouvernement flamand a adressé un mémoire dans lequel il formule deux moyens. Ceux-ci sont dirigés contre les articles 50 et 52 de la loi du 28 décembre 2023.

Quant au fond

En ce qui concerne les moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences

A.2. Le premier moyen dans l'affaire n° 8248, les premier et troisième moyens dans l'affaire n° 8250, le moyen unique, en sa première branche, dans l'affaire n° 8258, le premier moyen, en sa première branche, dans les affaires nos 8259, 8260, 8261 et 8262, le deuxième moyen dans les affaires nos 8259, 8260, 8261 et 8262 et le second moyen du Gouvernement flamand sont tous pris de la violation des règles répartitrices de compétences.

Les normes de référence invoquées aux moyens et dans les différentes branches sont les articles 128, § 1er, 170, § 2, et 177 de la Constitution, les articles 1er, § 2, 2°, 3, alinéa 1er, 1° et 2°, 4, § 1er, et 5, § 1er et § 2, 1° et 2°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989) et l'article 5, § 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

A.3. Les parties requérantes et le Gouvernement flamand soutiennent en substance que les dispositions attaquées violent les règles répartitrices de compétences en ce qu'elles n'ont pas été adoptées à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution, en ce qu'elles règlent des impôts relevant de la compétence exclusive des régions et en ce qu'elles touchent à la médecine préventive, qui ressortit à la compétence des communautés.

A.4. D'après le Conseil des ministres, les moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences ne sont pas fondés, étant donné que les dispositions attaquées portent exclusivement sur l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés, qui relèvent des compétences de l'autorité fédérale. Selon lui toujours, les dispositions attaquées ne présentent pas un lien direct avec les soins de santé ou avec la médecine.

En ce qui concerne les moyens pris de la violation de la loyauté fédérale

A.5. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 8248, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8250, le moyen unique, en sa seconde branche, dans l'affaire n° 8258, le premier moyen, en sa troisième branche, dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 et le premier moyen du Gouvernement flamand sont principalement pris de la violation du principe de la loyauté fédérale. Les normes de référence que les parties invoquent à ces moyens sont l'article 143, § 1er, de la Constitution, le principe de proportionnalité et l'article 1^{ter} de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

A.6. Les parties requérantes et le Gouvernement flamand font valoir en substance que les dispositions attaquées violent les principes de la loyauté fédérale et de la proportionnalité en ce qu'elles rendent impossible ou du moins exagérément difficile l'exercice par les régions de leurs compétences en matière de taxes régionales sur les jeux et paris ainsi que sur les appareils automatiques de divertissement, en ce qu'elles perturbent l'équilibre sur lequel repose la construction fédérale, en ce qu'elles constituent une concurrence fiscale déloyale au sens de l'article 1^{ter}, 1°, de la loi du 16 janvier 1989 et en ce qu'elles sont contraires aux principes de la prévention de la double imposition et de la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux.

A.7. D'après le Conseil des ministres, les moyens en question ne sont pas fondés, étant donné que le législateur fédéral, par les dispositions attaquées, n'a fait qu'exercer une compétence qui lui est propre. Il estime qu'il n'est pas question de concurrence fiscale déloyale, de double imposition ou d'atteinte à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux, puisque les dispositions attaquées n'ont pas pour effet de mettre en concurrence fiscale les taxes régionales et les taxes fédérales ni de taxer doublement une même matière imposable.

En ce qui concerne les moyens pris de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination

A.8. Le troisième moyen dans l'affaire n° 8248 et le quatrième moyen dans l'affaire n° 8250 sont pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Les cinquième et sixième moyens dans l'affaire n° 8250 et le premier moyen, en sa deuxième branche, dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 sont pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

A.9. Les parties requérantes soutiennent en substance que les dispositions attaquées :

- font naître une différence de traitement non justifiée entre les organisateurs belges de jeux et paris qui sont titulaires d'une licence légale et les organisateurs belges ou étrangers qui ne sont pas titulaires d'une telle licence, ainsi qu'entre les organisateurs privés de jeux et paris et la Loterie nationale;
- font naître une différence de traitement non justifiée entre, d'une part, les contribuables qui peuvent déduire des taxes régionales autres que la taxe sur les jeux et paris et sur les appareils automatiques de divertissement en

tant que frais professionnels et, d'autre part, les organisateurs de jeux et de paris et les fournisseurs d'appareils automatiques de divertissement qui ne peuvent pas déduire fiscalement les taxes régionales concernées;

- font naître une différence de traitement non justifiée, en ce qu'elles n'ont pas la même incidence dans les Régions flamande, wallonne et de Bruxelles-Capitale;

- portent atteinte au principe de proportionnalité; et
- entraînent une discrimination indirecte en raison des grandes disparités entre les réglementations régionales.

A.10.1. Selon le Conseil des ministres, le quatrième moyen dans l'affaire n° 8250 n'est pas recevable, en ce que la partie requérante n'expose pas en quoi il y aurait violation des normes de référence invoquées au moyen.

A.10.2. Quant au fond, le Conseil des ministres estime en substance que les moyens concernés ne sont pas fondés, dès lors que les catégories de personnes à comparer ne sont pas comparables, que les différences de traitement critiquées sont raisonnablement justifiées par l'objectif du législateur de lutter contre l'addiction aux jeux ou que la différence de traitement critiquée ne découle pas des dispositions attaquées.

En ce qui concerne le moyen pris de la violation du droit de propriété

A.11. Le troisième moyen dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 est pris de la violation de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées instaurent une taxe qui fait peser une charge disproportionnée sur le contribuable et qui met en péril sa situation financière.

A.12. Selon le Conseil des ministres, le troisième moyen dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 n'est pas recevable en ce qu'il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, étant donné que les parties requérantes n'exposent pas en quoi les dispositions attaquées violeraient ces articles constitutionnels. Pour ce qui est de la violation, alléguée, du droit de propriété, il rétorque qu'il n'y a pas ingérence dans celui-ci, mais qu'à supposer que la Cour juge qu'il y a effectivement ingérence, cette dernière serait raisonnablement justifiée par l'objectif de protéger la société et les joueurs contre l'addiction au jeu.

- 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^o et 2^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989).

B.1.2. Le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) est modifié comme suit par les articles 50 et 52 de la loi du 28 décembre 2023 :

« 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.

§ 1er. 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, à l'origine, 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 du 16 janvier 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, au regard de l'article 49 du CIR 92, qui règle la déductibilité des frais professionnels à l'impôt sur les revenus, tant la taxe sur les jeux et paris que la taxe sur les appareils automatiques de divertissement étaient déductibles.

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 d'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[s] entreprises de jeux d'argent, augmentera leur impôt des personnes physiques et [leur] impôt des société[s] 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-deductibilité 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. Les parties requérantes dans les sept affaires jointes soulèvent des moyens qui ont trait à la fois à la violation de droits fondamentaux et à celle de règles répartitrices de compétences. La Cour examine d'abord les moyens tirés de la violation des règles répartitrices de compétences.

Quant aux règles répartitrices de compétences

B.4. Le premier moyen dans l'affaire n° 8248, le troisième moyen dans l'affaire n° 8250, le moyen unique, en sa première branche, dans l'affaire n° 8258, le premier moyen, en sa première branche, dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 et le second moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, soutiennent 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° 8250, les parties requérantes allèguent que, par les dispositions attaquées, le législateur fédéral règle des impôts relevant de la compétence exclusive des régions.

Le deuxième moyen dans l'affaire n° 8248, le deuxième moyen dans l'affaire n° 8250, le moyen unique, en sa seconde branche, dans l'affaire n° 8258, le premier moyen, en sa troisième

branche, dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262 et le premier moyen soulevé par le Gouvernement flamand, partie intervenante, soutiennent que les dispositions attaquées violent le principe de la loyauté fédérale. Dans certains de ces moyens, les parties requérantes allèguent également que le législateur fédéral aurait dû préalablement se concerter avec les régions.

Dans le deuxième moyen dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262, les parties requérantes allèguent 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 1^{ter}, 3 et 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 disposent :

« Art. 1^{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 1er, 2°.

Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1er 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. § 1er. 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 1er, 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 1ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 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 comme suit dans les travaux préparatoires :

« 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 du 16 janvier 1989 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 du 16 janvier 1989 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. Il appartient au législateur fédéral 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 du 16 janvier 1989, tant à l'égard du législateur fédéral décidant à la majorité ordinaire qu'à l'égard des législateurs régionaux (voy. 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, S.E. 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. Ainsi qu'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 43bis 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 enfreint 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 du 16 janvier 1989 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 recettes 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, dès lors qu'ils ne peuvent 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 fait baisser 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'ils allèguent que les dispositions attaquées requièrent une majorité spéciale et que ces dispositions règlent des impôts relevant de la compétence exclusive des régions, ne sont pas fondés.

B.12. La Cour doit encore examiner si les dispositions attaquées sont compatibles 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 cela puisse rendre moins attrayante l'offre légale de jeux et paris et d'appareils automatiques de divertissement, il n'en ressort toutefois pas 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 et de mettre ainsi 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 du fait de 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 n'apparaît pas non plus que le respect de la loyauté fédérale et du principe de proportionnalité nécessiterait une forme de concertation préalablement 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.14.1. Dans le troisième moyen dans l'affaire n° 8248, le quatrième moyen dans l'affaire n° 8250, le cinquième moyen dans l'affaire n° 8250, le sixième moyen dans l'affaire n° 8250 et le premier moyen, en sa deuxième branche, dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262, les parties requérantes allèguent que les dispositions attaquées violent le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.14.2. Comme le soutient le Conseil des ministres, la partie requérante dans l'affaire n° 8250 omet d'exposer clairement dans son quatrième moyen entre quelles catégories de personnes les dispositions attaquées font naître une différence de traitement et en quoi ces dispositions seraient contraires aux normes de référence invoquées à ce moyen. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 8250 est irrecevable.

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 font naître 1) 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 (cinquième moyen dans l'affaire n° 8250) et 2) une identité de traitement injustifiée, en ce que les dispositions attaquées s'appliquent sans distinction à tous les opérateurs et exploitants concernés (sixième moyen dans l'affaire n° 8250 et deuxième branche du premier moyen dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262).

B.17. Cette différence de traitement et cette identité 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.

Il ne saurait à cet égard être reproché au législateur de ne pas avoir fait de distinction selon la région où se situe l’opérateur ou l’exploitant. Une telle distinction non seulement donnerait lieu à une réglementation nettement plus difficilement applicable mais 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.

B.19.2. Par ailleurs, la différence de traitement et l’identité 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 au 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 constitue une charge disproportionnée.

B.20. La différence de traitement et l’identité 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 organisateurs privés de jeux et paris, d’une part, et la Loterie nationale, d’autre part, puisque la Loterie nationale est exonérée de la taxe régionale sur les

jeux et paris et qu'elle n'est donc pas affectée par les dispositions attaquées (deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8248).

B.22. La différence de traitement entre les organisateurs privés de jeux et paris et la Loterie nationale, critiquée par la partie requérante dans l'affaire n° 8248, ne découle pas directement des dispositions attaquées qui prévoient seulement la non-déductibilité, à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales, de la taxe régionale sur les jeux et paris, mais des dispositions qui exonèrent la Loterie nationale de la taxe sur les jeux et paris.

B.23. Enfin, les parties requérantes critiquent le fait que les dispositions attaquées n'affectent pas les opérateurs qui offrent illégalement des jeux de hasard (première branche du troisième moyen dans l'affaire n° 8248).

B.24. Le fait que certains opérateurs offrent illégalement des jeux de hasard et ne paient pas d'impôts n'empêche par ailleurs pas qu'ils sont effectivement redevables de l'impôt et qu'ils ne sont 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

B.26. Dans le troisième moyen dans les affaires n°s 8259, 8260, 8261 et 8262, les parties requérantes allèguent que les dispositions attaquées violent le droit de propriété.

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 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, seconde 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.28.1. Comme il est dit en B.18, la mesure attaquée poursuit des objectifs légitimes d'intérêt général, à savoir mener une politique efficace de lutte contre les jeux d'argent et tirer davantage de recettes de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés.

B.28.2. 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 à l'impôt des sociétés et à 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.29. Le moyen qui est pris de la violation du droit de propriété n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande,
conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle,
le 27 novembre 2025.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Luc Lavrysen