

TARIFICATION DU CARBONE



Analyses

juridiques liées à la mise en œuvre d'un
mécanisme de tarification carbone dans
les secteurs non-ETS belges

Tax Institute de l'Université de Liège

Ce rapport a été rédigé par le Professeur Marc Bourgeois (Professeur ordinaire à l'Université de Liège et co-président du Tax Institute de l'Université de Liège).

Ont contribué à la réalisation de ce rapport :

- Amandine Baltus (chercheuse – Tax Institute ULiège)
- Benoît Bayenet (chargé de cours – Université Libre de Bruxelles)
- Frédéric Bouhon (chargé de cours – Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'Homme – ULiège)
- Nadège Carlier (chercheuse)
- Raphaël Douny (chercheur – Tax Institute ULiège)
- Catherine Fett (collaboratrice administrative – Tax Institute ULiège)
- Mathilde Franssen (chercheuse – Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'Homme – ULiège)
- Sabine Garroy (chercheuse – Tax Institute ULiège)
- Nicolas Henry (chercheur – Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'Homme – ULiège)
- Xavier Miny (Boursier FRESH F.R.S.-FNRS – Centre de droit public, constitutionnel et des droits de l'Homme – ULiège)
- Aymeric Nollet (chargé de cours – Tax Institute ULiège)
- Fanny Vanrykel (Aspirante F.R.S.-FNRS)
- Antoine Vermeire (chercheur – Tax Institute ULiège)
- Céline Verscheure (chercheuse – Tax Institute ULiège)
- Fanny Voisin (chercheuse – Tax Institute ULiège)

Avant-Propos

Afin de déterminer les modalités de mise en œuvre en Belgique d'un prix carbone dans les secteurs ne faisant pas partie du système européen d'échange de quotas d'émission (les secteurs « non-ETS »), le Service changements climatiques du SPF Santé Publique, Sécurité de la Chaîne Alimentaire et Environnement a mené, entre janvier 2017 et juin 2018, un débat national, impliquant toutes les parties prenantes et les experts concernés issus du monde entrepreneurial, administratif, académique, associatif et syndical. L'ensemble des travaux est disponible sur <https://climat.be/2050-fr/tarifification-carbone>.

Ce débat a permis d'identifier une série d'options concrètes pour la mise en œuvre d'un prix sur les émissions de gaz à effet de serre dans les secteurs non-ETS, en particulier dans le secteur des bâtiments et du transport. Le débat a mis en évidence un large soutien par les acteurs et parties prenantes de l'utilité de la mise en place d'un prix carbone dans ces secteurs. Mais il a aussi mis en évidence qu'il est nécessaire de s'accorder sur certaines modalités précises d'une telle mise en œuvre, en particulier l'usage des recettes.

En particulier, le Plan National Energie Climat (PNEC) adopté en décembre 2019 fait référence à la nécessité d'étudier plus en détail les modalités concrètes de mise en œuvre pratique, compte tenu de la répartition des compétences en Belgique et du partage des recettes d'une tarification du carbone entre les régions et le gouvernement fédéral.

Le présent rapport, commandité en juillet 2019 par le Service changements climatiques du SPF Santé Publique, Sécurité de la Chaîne Alimentaire et Environnement, vise à répondre à cette exigence formulée dans le PNEC.

Introduction

Éléments de contexte – Objectifs globaux

Au sein de la palette des instruments pouvant être mobilisés à chaque niveau de pouvoir, la tarification carbone, qui prend la forme d'un impôt, peut être utilisée en vue de favoriser le processus de réorientation des investissements et des comportements vers une économie bas carbone. Elle permet d'intégrer dans les décisions des différents acteurs le coût social engendré par les émissions de dioxyde de carbone. Instaurer, par le biais d'un impôt, un prix sur les émissions de carbone peut s'avérer être un instrument efficace pour réduire les émissions de gaz à effet de serre et une source potentielle d'opportunités socio-économiques. En Belgique, une partie des émissions est déjà couverte par un mécanisme de tarification du carbone : le marché européen d'échange de quotas d'émissions (*Emission Trading System – EU ETS*). Les émissions restantes, émises principalement dans les secteurs des transports et des bâtiments, ne sont actuellement pas couvertes par un prix carbone explicite (ce sont les secteurs dits « non-ETS » belges).

Pour contribuer à rediriger les flux d'investissements et faciliter la transition de notre pays vers une économie bas-carbone et résiliente, le Service fédéral changements climatiques a organisé en 2017-2018 un débat national sur la tarification carbone en Belgique. Celui-ci vise à analyser les différentes manières de mettre un prix sur les émissions de carbone dans les secteurs ne faisant pas partie de l'EU ETS, à savoir principalement ceux du transport et des bâtiments.

Les résultats de cette consultation publique ont été publiés¹. Ils identifient de nombreuses options de mise en œuvre potentielles d'un mécanisme de tarification carbone dans notre pays.

Lors de cette consultation, un certain nombre de questions sont demeurées ouvertes. Elles portent, entre autres, sur les aspects juridiques et institutionnels liés à la matérialisation en Belgique d'un mécanisme de taxation-tarification carbone. Les interrogations ont trait essentiellement au(x) niveau(x) de pouvoir potentiellement compétents pour établir le principe et le régime juridique du prélèvement (ou de la composante « carbone » du prélèvement), à l'autorité compétente pour le prélever administrativement, à la collectivité

¹ Belgian National Debate on Carbon Pricing, *Final Report*, June 2018, <https://climat.be/2050-fr/tarification-carbone>.

apte à utiliser le produit de la taxe pour ses dépenses, aux possibilités de transférer le produit vers un autre niveau de pouvoir, aux contraintes juridiques émanant de normes supérieures (Constitution et lois spéciales, droit européen et, le cas échéant, droit international) et, enfin, aux différentes qualifications possibles du prélèvement. Au surplus, les possibilités alternatives de redistribution des recettes peuvent être également considérées.

L'objectif principal de la présente étude est par conséquent de réaliser une analyse de différents aspects juridiques liés à la mise en place d'un mécanisme de tarification carbone.

Sur la base des conclusions du débat national sur la tarification carbone et des options de mise en œuvre qui ont été déterminées dans ce cadre, il s'agit ainsi d'élaborer différents scénarios possibles pour matérialiser un prix carbone dans les secteurs non-ETS et de les évaluer au regard de leur faisabilité juridico-institutionnelle, des avantages et des inconvénients respectifs (du point de vue juridique). Les critères suivants ont été pris en compte : la présence de précédents juridiques (tels que l'introduction des « écotaxes » en droit belge), la simplicité d'adoption, la capacité de maintenir un signal-prix cohérent, la capacité de réformer le système, la nécessité de redistribuer les revenus collectés à différents niveaux de pouvoir, la possibilité de redistribuer les revenus à certaines catégories au sein de la population.

Conformément aux conclusions du Débat National belge sur la Tarification du Carbone (ci-après : Débat National), l'introduction d'une tarification carbone est envisagée pour :

- Les **bâtiments** :
 - L'option retenue consiste à instaurer une tarification carbone sous la forme d'une **composante additionnelle aux droits d'accises sur tous les combustibles fossiles** ;

- Les **transports** :
 - Deux options alternatives ou cumulatives sont suggérées :
 - Soit, instauration d'une tarification carbone en tant que **composante additionnelle aux droits d'accises sur tous les carburants fossiles** ;
 - Soit, instauration d'une tarification carbone par le biais du **système de tarification routière** (prélèvement kilométrique) ;

Les deux options seraient exclusives l'une de l'autre ou, au contraire, se complèteraient, à condition, dès lors, que la somme des composantes carbone ne dépasse pas le prix carbone tel que déterminé dans la trajectoire.

- **L'industrie non-ETS** :
 - Deux options alternatives ou cumulatives sont suggérées :

- Soit, tarification graduelle de toutes les émissions issues de la combustion des combustibles fossiles sous la forme d'une **composante additionnelle aux droits d'accises** et traitement spécial pour les émissions liées aux procédés industriels ;
 - Soit, absence de taxe et réforme des **systèmes régionaux d'accords volontaires** (*Energiebeleidsovereenkomsten* en Flandre et *Accords de Branche* en Wallonie) existants afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser ;
- **L'agriculture**
 - Application d'un prix carbone à toutes les émissions issues de combustibles fossiles émanant de sources non fixes par le biais de **taxes énergétiques (accrués)** ; application d'un prix carbone aux émissions liées à l'énergie émanant de sources fixes, selon une **alternative similaire aux options retenues pour l'industrie non-ETS**
- Les **déchets**
 - Application d'un prix carbone aux émissions provenant de l'incinération des déchets, avec possible intégration dans les taxes environnementales existantes ; application d'un prix carbone aux émissions non-CO₂ provenant d'autres sources, avec possible intégration dans les taxes environnementales existantes.
- Les **gaz fluorés**
 - La pertinence de la mise en œuvre d'une taxe d'une tarification carbone n'est pas tranchée à ce stade de la discussion.

L'évaluation juridique qui suit se concentre principalement sur les deux premiers secteurs (bâtiments et transports) et, plus accessoirement, sur les autres secteurs évoqués ci-avant.

Volets de l'étude

En étroite collaboration avec l'équipe du Service « changements climatiques », le soumissionnaire s'est engagé à produire un rapport contenant les éléments suivants :

1. Élaboration de plusieurs scénarios de mise en œuvre juridique d'un mécanisme de tarification carbone, sous la forme d'un prélèvement obligatoire (de nature fiscale), dans les secteurs non-ETS belges. À titre principal, les scénarios concernent le **transport** et les **bâtiments**. Les secteurs « agriculture » et « déchets » ne feront pas l'objet d'un scénario mais seront abordés de manière uniquement incidente.

Lors de l'élaboration des différents scénarios, il a été tenu compte notamment des contraintes suivantes : simplicité de perception, cohérence (éviter les variations de prix d'une partie à l'autre du pays), neutralité budgétaire (importance de prévoir des mesures de compensation), souplesse d'une réforme.

2. Distinction et discussion des différentes **qualifications juridiques** concevables d'un mécanisme de tarification carbone, sous la forme d'un prélèvement obligatoire : « impôt » (auquel on assimile les « taxes »), « rétribution » (ou « redevance »), ou « prix ».

3. Synthèse du système institutionnel belge de **répartition des compétences matérielles** en matière de lutte contre les changements climatiques.

4. Synthèse du système institutionnel belge de **répartition des compétences fiscales** entre l'autorité fédérale et les Régions, l'accent étant mis sur les aspects de fiscalité environnementale.

5. Détermination du ou des **niveaux de pouvoir compétents pour introduire une tarification du carbone**, sous une forme fiscale, dans les secteurs non-ETS belges ; pour chacun de ces niveaux de pouvoir compétents, indication de la procédure à suivre pour instaurer une tarification du carbone dans les secteurs non-ETS belges : type d'acte (loi/décret/accord de coopération à réviser ou élaborer *ab initio*) ; trajectoire normative à suivre ; majorité à obtenir ; autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif ; régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système (ex. modification de la formule de calcul).

6. Si plusieurs niveaux de pouvoir introduisent une composante tarification carbone, identification des mécanismes permettant de **combiner ou coordonner les initiatives de chacun** (accords de coopération, décrets conjoints ou autres mécanismes de coordination).

7. Détermination de la **procédure à suivre pour disposer et utiliser, aux différents niveaux de pouvoir (fédéral, régional, local), les revenus engendrés par la création de la composante carbone**.

Le *premier volet* concerne l'utilisation, par le niveau de pouvoir qui établit la tarification carbone, des revenus pour effectuer des dépenses dans son domaine de compétences matérielles, dans la perspective d'une redistribution de la recette en lien avec les préoccupations qui sous-tendent l'introduction d'un tel instrument de tarification (par exemple, distribution de chèques énergies, revalorisation de certains tarifs sociaux, redistribution forfaitaire).

Le *second volet* envisage la possibilité que le niveau de pouvoir qui établit la tarification carbone puisse transférer le produit obtenu à un ou plusieurs autres niveaux de pouvoir, de manière à permettre à ce ou ces derniers d'utiliser ces nouveaux moyens financiers dans le cadre de leurs politiques. À cette fin, sont envisagés : la faculté pour un niveau de pouvoir de transférer des moyens financiers à un autre niveau de pouvoir (à législation institutionnelle inchangée ou, alternativement, moyennant une modification de la législation institutionnelle en vigueur) ; la faculté pour un niveau de pouvoir d'imposer une certaine affectation ou utilisation par l'autre niveau de pouvoir auquel des moyens financiers sont transférés (à législation institutionnelle inchangée ou, alternativement, moyennant une modification de la législation institutionnelle en vigueur) ; la faculté juridique pour plusieurs niveaux de pouvoir de s'accorder pour une utilisation commune pour l'élaboration de la tarification carbone, d'une part, et pour l'utilisation des recettes engrangées, d'autre part.

8. Les contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit belge (Constitution et lois spéciales) pour l'élaboration de la tarification carbone, d'une part, et pour l'utilisation des recettes engrangées, d'autre part (qui couvrent l'effort de synthèse des contraintes constitutionnelles – essentiellement le principe d'égalité et de non-discrimination, ainsi que les principes dégagés par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle – ainsi que les contraintes découlant des lois spéciales en vigueur (ex. art. 1^{er} *ter* de la LSF).

9. Les contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit européen et, le cas échéant, de droit international, pour l'élaboration de la tarification carbone, d'une part, et pour l'utilisation des recettes engrangées, d'autre part.

Parmi les scénarios concevables, l'un d'entre eux fait l'objet de plus amples développements, compte tenu de sa faisabilité à court terme, à législation institutionnelle inchangée, et de sa matérialisation possible par le biais d'une loi ordinaire adoptée par le législateur fédéral.

Le présent rapport final, qui se concentre uniquement sur les aspects juridiques et institutionnels, ne contient aucune évaluation politique, économique ou budgétaire.

Section I. Les scénarios potentiels d'introduction d'une tarification carbone en droit belge

Objet : développement de plusieurs scénarios institutionnels de mise en œuvre juridique d'un mécanisme de tarification carbone dans le secteur du transport et des bâtiments.

La première Section présente trois scénarios permettant la mise en œuvre juridique d'un mécanisme de tarification carbone dans le secteur du transport et des bâtiments. L'élément principal qui les distingue concerne la possibilité d'un transfert du produit de la taxe du niveau de pouvoir qui la prélève vers une ou plusieurs autre(s) collectivités politiques. Chaque scénario est ensuite subdivisé en plusieurs variantes, en fonction du type de prélèvement introduit.

En Belgique, les émissions de CO₂ sont taxées, de manière implicite, par le biais des taxes sur l'énergie. Ces taxes prennent notamment la forme d'accises sur les produits énergétiques (gaz, essence, gasoil, etc.) et sur l'électricité, qui sont prélevées par l'autorité fédérale. *De lege lata*, leur montant n'est pas fixé en fonction des caractéristiques environnementales du produit, et plus spécifiquement en fonction de ses émissions de CO₂.

Dans ce contexte, le scénario le plus simple en termes d'établissement et de perception consiste en l'ajout d'une composante carbone aux accises sur l'énergie, le cas échéant avec une modification de la base imposable existante (**scénario I-1**). Cette approche permet également de diminuer les coûts de perception et d'administration de la taxe. Dans la perspective d'attribuer une partie des recettes aux Régions, l'introduction d'additionnels à la composante carbone peut être envisagée (**scénario II-7**). Ceci suppose que les Régions prélèvent un montant calculé comme un pourcentage de la composante carbone fédérale et qui s'ajouterait à celle-ci.

Scénario I

Le premier scénario repose sur une configuration simple : le niveau de pouvoir qui établit et collecte la taxe carbone² est aussi celui qui en utilise le produit pour couvrir ses propres dépenses publiques. Ce niveau de pouvoir est *soit* l'autorité fédérale, *soit* les Régions³. Ce scénario global peut se concevoir sous trois formes distinctes (I-1 ; I-2 ; I-3).

² Comme cela sera expliqué dans la Section II ci-après, la tarification carbone prend la forme d'un impôt (ou taxe), à l'exclusion, en principe, de toute autre qualification pour un tel prélèvement.

³ Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

SCENARIO 1.- SANS TRANSFERT DE RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR

Variante I-1 – Taxe carbone fédérale

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.

Variante I-2 – Taxes carbonées régionales

La tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem*.

Variante I-3 – Taxe carbone fédérale et taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes

Tant l'autorité fédérale que les Régions prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone ; chaque niveau de pouvoir utilise ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, ses propres dépenses publiques. Comme pour la variante I.2, une exception à la règle fédérale *non bis in idem* par le biais d'une loi fédérale ordinaire devrait être prévue.

- **Variante I-1 : taxe carbone fédérale**

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Il s'agit de l'hypothèse la plus « simple » du point de vue juridique car elle ne nécessite l'action – uniforme pour l'ensemble du territoire belge – que d'une seule collectivité politique, à savoir l'autorité fédérale. Dans ce cas de figure, les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.

- **Variante I-2 : taxes carbonées régionales**

La tarification carbone est mise en place, non pas par l'autorité fédérale, mais par chacune des Régions⁴. Ainsi, chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Le scénario ici suggéré est plus complexe sur le plan du droit, dès lors qu'il nécessite l'intervention des trois Régions, le cas échéant moyennant un certain degré de coordination ou de coopération (par le biais, par exemple, de la conclusion d'un accord de coopération). En outre, il est probable que l'autorité fédérale

⁴ Au Nord du pays, les institutions de la Communauté flamande exercent les compétences de la Région flamande (voy. *infra* III.2).

doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem* (sur cette notion, voy. *infra*, IX.3.2.) . Ce scénario a néanmoins le mérite de confier la responsabilité de l'introduction de la tarification carbone au niveau de pouvoir qui dispose des compétences matérielles les plus étendues en matière d'environnement et d'énergie.

- **Variante I-3 : coexistence d'une taxe carbone fédérale et de taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes**

Dans cette troisième variante du scénario, tant l'autorité fédérale que les Régions prélèveraient, de manière indépendante, leur propre taxe carbone ; chaque niveau de pouvoir utiliserait ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, ses propres dépenses publiques. Autrement dit, chacun agit de manière indépendante par rapport aux autres et fixe le cadre juridique de sa tarification carbone sur le fondement de son autonomie fiscale sans qu'il n'existe *a priori* d'intégration des taxes entre elles. Dans ce modèle, chaque taxe carbone est prélevée et administrée par le niveau de pouvoir qui l'a mise en place, ce qui démultiplie les administrations concernées.

Bien entendu, rien n'empêche ensuite que les collectivités politiques en question se coordonnent voire coopèrent, le cas échéant en concluant des accords de coopération. Il n'en demeure pas moins que pareil scénario est de nature à engendrer des disparités de prix global du carbone en Belgique. Au demeurant, cette variante est la plus complexe des trois, car elle nécessite, sur le plan de la procédure, d'exécuter à la fois les étapes de la première et de la deuxième variante du scénario I, telles que décrites ci-avant, dont une exception à la règle fédérale *non bis in idem* par le biais d'une loi fédérale ordinaire.

Scénario II

Le deuxième scénario – tout comme le troisième d'ailleurs – matérialise l'idée selon laquelle le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone ne sera pas nécessairement celui qui en utilisera la recette pour les besoins de ses propres dépenses publiques. Dans ce cadre, un transfert (total ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques est envisagé : l'autorité fédérale établit et collecte la taxe, mais le produit en revient, en partie du moins, aux Régions, compte tenu des compétences matérielles de ces dernières dans les domaines de l'environnement, de l'énergie, de la mobilité, etc. Le fait que la fiscalisation émane de l'autorité fédérale garantit l'uniformité du prix du carbone à l'échelle de l'ensemble du territoire belge.

Plusieurs variantes sont distinguées ci-après, en fonction du degré d'implication et de la marge de manœuvre des Régions vis-à-vis de la taxe carbone fédérale (II-4, II-5, II-6, II-7 et II-8). D'un

point de vue juridico-institutionnel, l'essentiel des variantes de ce scénario II nécessitent, pour leur concrétisation, une modification préalable de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (M.B., 17 janvier 1989 ; ci-après : « LSF »). Cet amendement de la législation institutionnelle requiert ainsi l'obtention d'une majorité spéciale, prévue à l'article 4, alinéa 3, de la Constitution, au niveau de l'autorité fédérale (loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des Chambres – Chambre des représentants et Sénat – à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés).

À titre d'exception néanmoins, la variante II-7 (c'est-à-dire l'adoption d'une taxe carbone fédérale avec des additionnels régionaux) pourrait se matérialiser sans qu'il faille passer par l'étape de l'adoption d'une loi spéciale par l'autorité fédérale.

SCENARIO 2.- AVEC TRANSFERT (PARTIEL) DES RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR – TAXE CARBONE FEDERALE
<i>Variante II-4 – Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation</i>
Comme dans la variante I-1, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. La différence avec la variante I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Le montant de la dotation n'est <i>pas dépendant</i> du montant des recettes engrangées par la taxe carbone.
<i>Variante II-5 – Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions</i>
Comme dans les variantes I-1 et II-4, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Comme dans la variante II-4, la différence par rapport à la variante I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Par contraste avec la variante II-4, un pourcentage de la taxe carbone fixé dans la LSF revient aux Régions. Ce que chaque Région reçoit <i>dépend</i> donc ici étroitement du montant des recettes engrangées par la taxe carbone.
<i>Variante II-6 – Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions</i>
Tout comme dans les variantes I-1, II-4 et II-5, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Dans le système de financement des Régions, la taxe carbone est qualifiée d'« impôt conjoint » : il s'agit d'un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie (indépendante – cf variante II-4 – ou dépendante – cf variante II-5 – du montant réel produit par la taxe) est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la LSF et sur lequel, par contraste avec les variantes II-4 et II-5, les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué).
<i>Variante II-7 – Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux</i>

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Dans ce cas de figure, à la différence des variantes II-4, II-5 et II-6, les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base.

Néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre (art. 170, § 2, de la Constitution) et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale. L'autorité fédérale collecte ces additionnels régionaux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède aux Régions en fonction de la localisation du fait générateur sur leur territoire respectif. Il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi fédérale ordinaire, la règle fédérale *non bis in idem*.

Variante II-8 – Taxe carbone en tant qu'impôt régional (au sens de l'art. 3 de la LSF)

La taxe carbone est un « impôt régional », c'est-à-dire est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la LSF a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations). La gestion administrative de leur perception, du contrôle, du recouvrement et du contentieux (c'est-à-dire le « service » de l'impôt) est assurée gratuitement par l'autorité fédérale, sous réserve de la faculté pour chaque Région de décider d'assumer elle-même ce service. Si l'autorité fédérale assume encore elle-même le service de l'impôt, elle rétrocède le produit (ou la partie du produit) revenant aux Régions ; pareille rétrocession ne prend pas la forme d'une dotation (par contraste avec les variantes II-4, II-5 et II-6).

- **Variante II-4 : taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) de recettes aux Régions sous la forme d'une dotation**

Tout comme dans la variante I-1, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. La différence réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. Cette dotation est soit « budgétaire », (c'est-à-dire qu'elle prend la forme d'un crédit repris dans le budget général des dépenses de l'autorité fédérale, en lien avec la recette fiscale inscrite au budget des voies et moyens), soit « extrabudgétaire » (en ce sens qu'elle est reprise dans les « fonds d'attribution » en tant que part attribuée du produit d'impôt, la recette concernée n'étant, elle, pas comptabilisée dans le budget des voies et moyens). Cette dotation doit être fixée par la LSF, ce qui nécessite l'amendement de celle-ci par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale.

Dans ce scénario, les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone, la responsabilité de celle-ci reposant uniquement sur l'autorité fédérale.

Quant au montant de la dotation, il est déterminé selon des paramètres inscrits dans la LSF et qui sont indépendants du produit réel de la taxe. Autrement dit, il ne s'agit pas d'un impôt partagé au sens économique du terme : le montant de la dotation n'est pas dépendant du montant des recettes engrangées par la taxe carbone (même si la première est financée par les secondes) (comp., ci-après, avec la variante II-5).

- **Variante II-5 : taxe carbone fédérale en tant qu'impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions**

Tout comme dans la variante II-4, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Un pourcentage des recettes est transféré aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. Cette dotation est soit « budgétaire », (c'est-à-dire qu'elle prend la forme d'un crédit repris dans le budget général des dépenses de l'autorité fédérale, en lien avec la recette fiscale inscrite au budget des voies et moyens), soit « extrabudgétaire » (en ce sens qu'elle est reprise dans les « fonds d'attribution » en tant que part attribuée du produit d'impôt, la recette concernée n'étant, elle, pas comptabilisée dans le budget des voies et moyens). Cette dotation doit être fixée par la LSF, ce qui nécessite l'amendement de celle-ci par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale.

Dans ce scénario, les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone, la responsabilité de celle-ci reposant uniquement sur l'autorité fédérale.

Quant au pourcentage de la taxe carbone qui revient aux Régions, il est directement fixé dans la LSF. Ce que chaque Région reçoit dépend ici étroitement du montant des recettes engrangées par la taxe carbone, dès lors que le transfert financier porte sur un pourcentage de la recette annuelle (comp., ci-avant, avec la variante II-4).

Ainsi donc, l'autorité fédérale adopte la taxe carbone sur la base d'une loi ordinaire (sous réserve des éléments du régime qui se trouvent verrouillés dans la LSF), mais ne bénéficie des recettes de celle-ci que dans la mesure fixée par la LSF.

- **Variante II-6 : taxe carbone fédérale en tant qu'impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions**

Tout comme dans les variantes II-4 et II-5, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Dans le système de financement des Régions, la taxe carbone est qualifiée d'« impôt conjoint » : il s'agit d'un impôt national a) perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, b) dont une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la loi spéciale de financement et c) sur lequel les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué) (art. 6 LSF, pour l'impôt des personnes physiques).

La partie de l'impôt conjoint qui est attribuée aux Régions est déterminée par la LSF. Selon l'option retenue, cette partie attribuée sera indépendante (cf variante II-4) ou dépendante (cf variante II-5) du montant réel du produit engendré annuellement par la taxe. De même,

l'attribution se fera sous la forme soit d'une dotation budgétaire, soit d'une dotation extrabudgétaire (cf les variantes II-4 et II-5).

L'attribution aux Régions d'une partie du produit de la taxe carbone (l'impôt conjoint) doit être prévue et réglée par la LSF, ce qui nécessite l'amendement de celle-ci par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale.

Dans cette variante, les Régions n'ont, comme marge de manœuvre relative au montant et au régime de la taxe carbone, que la faculté de percevoir des additionnels ou d'accorder des remises. Pour le surplus, tant les aspects normatifs qu'administratifs sont la responsabilité uniquement de l'autorité fédérale.

Ainsi donc, l'autorité fédérale adopte la taxe carbone sur la base d'une loi ordinaire (sous réserve des éléments du régime qui se trouvent verrouillés dans la LSF), mais ne bénéficie des recettes de celles-ci que dans la mesure fixée par la LSF. Le montant final de la taxe due par les redevables dépend non seulement des options retenues par l'autorité fédérale, mais aussi des additionnels ou des remises adoptés par les Régions.

- **Variante II-7 : taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux**

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Dans ce cas de figure, à la différence des variantes II-4, II-5 et II-6, les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base ; au surplus, elles demeurent totalement étrangères au dispositif *de base* de la tarification carbone.

Néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre (art. 170, § 2, de la Constitution) et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale. L'autorité fédérale collecte ces additionnels régionaux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède aux Régions en fonction de la localisation du fait générateur sur leur territoire respectif.

Cette variante peut se matérialiser sans modification de la LSF, c'est-à-dire sans devoir préalablement passer par l'adoption d'une loi à majorité spéciale. En guise de préalable toutefois, il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi fédérale ordinaire (modification de la loi du 23 janvier 1989), la règle fédérale *non bis in idem*.

- **Variante II-8 : taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF**

Au sens de la LSF, un « impôt régional » est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la loi spéciale en question a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations). Le service des impôts régionaux (c'est-à-dire la gestion administrative de leur perception, du contrôle, du recouvrement et du contentieux) est assuré gratuitement par l'autorité fédérale, sous réserve de la faculté pour chaque Région de décider d'assumer elle-même ce service. Lorsque l'autorité fédérale assume encore elle-même le service d'un impôt régional, elle rétrocède le produit (ou la partie du produit) revenant aux Régions ; pareille rétrocession ne prend pas la forme d'une dotation ni ne mobilise les fonds d'attribution (*comp.* avec les variantes II-4, II-5 et II-6). La formule de l'impôt régional implique une option nette de régionalisation d'un prélèvement initialement national, avec un accroissement probable futur des différenciations de régime d'une Région à l'autre.

Scénario III

Tout comme le scénario II, le scénario III matérialise l'idée que le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone n'est pas nécessairement celui qui en utilisera la recette pour les besoins de ses propres dépenses publiques. Dans ce cadre, un transfert (total ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques est envisagé. Toutefois, le modèle est inversé par rapport au scénario II : ce sont les Régions qui sont à l'initiative du système de tarification carbone et une partie du produit de ces taxes fait l'objet d'un transfert au profit de l'autorité fédérale.

Le fait que la fiscalisation de base du carbone émane des Régions, et non de l'autorité fédérale, fait craindre une absence d'uniformité du prix du carbone à l'échelle de l'ensemble du territoire belge.

À cet égard, deux variantes alternatives peuvent être distinguées. Une d'entre elles nécessite un amendement préalable de la LSF.

SCENARIO 3.- AVEC TRANSFERT (PARTIEL) DES RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR – TAXES CARBONES REGIONALES

Variante III-9 – Taxes carbones régionales avec additionnels fédéraux

Tout comme dans la variante I-2, la tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle,

par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem*.

Tout comme dans la variante II-7, un autre niveau de pouvoir, en l'occurrence l'autorité fédérale (sur le fondement de son autonomie fiscale propre consacrée par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution), établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. Comme les taxes de base en question sont susceptibles de varier d'une Région à l'autre, il est nécessaire de localiser les faits générateurs sur le territoire de chacune d'entre elles avant d'appliquer les additionnels fédéraux uniformes sur le montant de base pertinent. Ces additionnels s'ajoutent ainsi à la taxe carbone de base fixée par chacune des trois Régions. Dans ce modèle, chaque Région prélève ces additionnels fédéraux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède à l'autorité fédérale.

Variante III-10 – Taxes carbonées régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation

Cette variante est similaire à la variante III-9 décrite ci-avant, sous réserve du fait que, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire), selon des modalités qui, en principe, doivent être fixées dans la LSF (qui devrait être, dès lors, amendée).

- **Variante III-9 : taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux**

La variante en question se rapproche des variantes I-2 et II-7.

Tout comme dans la variante I-2, un système de tarification carbone est mis en place par chacune des Régions, ce qui requiert que chaque législateur régional adopte, par décret ou par ordonnance, une taxe carbone, le cas échéant précédée de la conclusion d'un accord de coopération. Ainsi, chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone, en ayant au préalable déterminé le critère de localisation du fait générateur sur son territoire ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem* (loi du 23 janvier 1989).

Tout comme dans la variante II-7, un autre niveau de pouvoir, en l'occurrence l'autorité fédérale (sur le fondement de son autonomie fiscale propre consacrée par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution), établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. Comme les taxes de base en question sont susceptibles de varier d'une Région à l'autre, il est nécessaire de localiser les faits générateurs sur le territoire de chacune d'entre elles avant d'appliquer les additionnels fédéraux uniformes sur le montant de base pertinent. Ces

additionnels s'ajoutent ainsi à la taxe carbone de base fixée par chacune des trois Régions. Dans ce modèle, chaque Région prélève ces additionnels fédéraux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède à l'autorité fédérale.

Il est à noter qu'un tel modèle inversé (montant de base régional, additionnels fédéraux) est inédit en droit belge.

- **Variante III-10 : taxes carbones régionales avec transfert (partiel) de recettes au profit de l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation**

Cette variante du scénario III est similaire à la variante **III-9** décrite ci-avant, sous réserve du fait que, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire), selon des modalités qui, en principe, doivent être fixées dans la LSF (qui devrait être, dès lors, amendée).

La question se pose de savoir si un accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale et les Régions pourrait matérialiser juridiquement ce transfert de recettes des Régions vers l'autorité fédérale, sans qu'il faille pour ce faire modifier la LSF par le biais du vote d'une loi fédérale à majorité spéciale. La réponse à cette question est incertaine, compte tenu du caractère inédit en droit belge d'un tel modèle, mais la validité d'une telle supposition doit être appréciée avec la plus grande prudence.

Section II. La qualification juridique du mécanisme de tarification carbone

Objet : distinction et discussion des différentes qualifications juridiques possibles d'un mécanisme de tarification carbone sous la forme d'un prélèvement obligatoire.

L'élaboration d'un mécanisme de tarification carbone sous la forme d'un prélèvement obligatoire nécessite que l'on détermine la nature juridique et la qualification qu'un tel dispositif devra ou pourra revêtir.

Le droit belge connaît, en effet, différents types de prélèvements obligatoires (impôt, rétribution ou redevance, cotisation (sociale), parafiscalité, etc.) et associe à chacun de ces types un régime juridique particulier. La question de la qualification est donc étroitement liée à la détermination du régime juridique applicable, dont celui relatif à la compétence de l'auteur du prélèvement.

Ni la Constitution ni la loi ne définissent les différentes catégories de prélèvements obligatoires à proprement parler. Il a donc incombé à la jurisprudence de se livrer, au fil du temps, à un travail de découpage conceptuel (II.1-II.4). C'est en se référant à cette jurisprudence que la nature d'un éventuel futur « prélèvement carbone » pourra se comprendre (II.5).

II.1. Impôt

La première qualification envisagée, à laquelle renvoie d'ailleurs l'expression de « taxe carbone », est celle « d'impôt ». La tarification du carbone est-elle susceptible de revêtir la forme d'un prélèvement fiscal au sens juridique du terme ?

Remarque : compte tenu de l'assimilation conceptuelle en droit belge, les mots « impôt », « taxe » et « fiscal » seront utilisés indifféremment dans la suite du présent rapport.

- **II.1.1. Contextualisation de la question de la définition de l'impôt**

La Constitution belge évoque la notion d'impôt aux articles 170 à 173. L'objectif de cette mention est de prévoir un régime constitutionnel spécifique pour ce qui a trait aux prélèvements « fiscaux » à proprement parler. Ces règles constitutionnelles spécifiques ne s'appliquent donc que si et seulement si la qualification d'impôt, pour une perception donnée, est finalement retenue. Un contentieux s'est ainsi développé, en pratique, devant les juridictions judiciaires, la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État à propos de cette question de qualification en lien avec de nouvelles perceptions introduites par les pouvoirs publics.

Le régime constitutionnel propre aux prélèvements qualifiables d'impôts concerne la *compétence* (quelles sont les collectivités qui peuvent lever l'impôt ?), la *procédure d'adoption des normes* y afférentes (principe de légalité, qui exige l'intervention directe de l'assemblée démocratiquement élue, sans délégation possible au pouvoir exécutif, pour la fixation des éléments essentiels du prélèvement), la *confirmation annuelle* de la norme fiscale par l'assemblée démocratiquement élue (principe d'annualité), ainsi que le *contenu de la norme fiscale* (respect du principe d'égalité et de non-discrimination).

Outre le texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle a « identifié » des principes, de valeur constitutionnelle, dont l'application est subordonnée au constat préalable de l'existence d'un « impôt ». Par exemple, une *distinction* doit être faite, selon la Cour, *entre le régime de répartition des compétences matérielles d'une part, et des compétences fiscales d'autre part*. Ainsi, une collectivité politique détentrice d'un pouvoir fiscal peut être amenée à adopter des mesures relatives à un impôt, qui ont un effet sur des domaines de compétences matérielles qui relèvent d'une autre collectivité politique. Cet effet peut même faire partie des objectifs de l'autorité agissant en matière fiscale. Par exemple, lorsque le législateur fédéral élabore une fiscalité environnementale, il mobilise l'instrument de l'impôt à des fins qui relèvent, pour l'essentiel, des compétences matérielles des Régions en matière de protection de l'environnement. Pareils empiétements, par le biais de la fiscalité, sur les attributions matérielles des autres niveaux de pouvoir, n'est admis, selon la Cour constitutionnelle, que si le législateur fiscal respecte le principe de proportionnalité et ne rend donc pas impossible ou exagérément difficile l'exercice, par l'autorité matériellement compétente, de ses compétences. Ce principe dit de « proportionnalité », mobilisé dans ce contexte, vaut pour les « impôts » qualifiés comme tels.

De nombreuses normes légales ou réglementaires exigent aussi, pour s'appliquer, que la nature « fiscale » ou non d'une perception ou d'un paiement soit déterminée (compétence du juge pour trancher les litiges et procédure à suivre, applicabilité des règles du droit civil, applicabilité des règles du droit administratif, etc.). Au surplus, les paramètres à respecter pour la fixation du montant du prélèvement ou des régimes de faveur (taux réduits, exonérations) qui l'accompagnent diffèrent selon la nature juridique de celui-ci (par exemple, proportionnalité du montant d'une rétribution-redevance par rapport au coût du service rémunéré par elle).

Enfin, la question de la nature juridique d'un prélèvement obligatoire se pose aussi dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne (par exemple, applicabilité de la taxe sur la valeur ajoutée).

- **II.1.2. La définition jurisprudentielle de l'impôt**

L'intérêt de l'exercice de définition et de conceptualisation étant précisé, il convient désormais de faire état des définitions « positives » de l'impôt énoncées par la jurisprudence.

L'impôt est défini, par la Cour constitutionnelle, comme un :

« prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »⁵.

La définition la plus classique de l'impôt est néanmoins celle donnée, depuis 1950, par la Cour de cassation :

« l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique »⁶.

Plusieurs critères peuvent ici être mis en évidence :

- L'impôt est un prélèvement imposé par voie d'autorité : il s'agit d'une obligation, au sens civil du terme, qui est imposée unilatéralement par le créancier au débiteur. Ainsi, le redevable n'a pas, à la différence de l'hypothèse d'une obligation découlant d'un « contrat », consenti *individuellement* à être titulaire de l'obligation fiscale ; l'impôt ne découle pas d'un contrat, mais d'un acte unilatéral émanant des pouvoirs publics. Le seul élément de consentement identifiable à propos des impôts réside dans le nécessaire établissement des impôts par une assemblée démocratiquement élue (« principe de légalité de l'impôt »), composée des représentants élus des contribuables (ce que l'on qualifie, parfois, de consentement *collectif* de l'impôt) ;
- L'impôt est établi par une collectivité politique : l'article 170 de la Constitution, combiné avec l'article 173, détermine, au sein des pouvoirs publics, les collectivités politiques qui sont titulaires du pouvoir fiscal, c'est-à-dire de la faculté de lever et d'imposer unilatéralement des prélèvements qualifiables d'impôt ;
- L'impôt entretient un lien étroit avec le territoire de la collectivité politique qui l'établit : les destinataires d'un impôt doivent se rattacher personnellement (« y vivent ») ou matériellement (« y possèdent des intérêts ») au territoire de la collectivité politique qui établit l'impôt ;
- L'impôt sert à financer des services d'utilité publique : la fonction principale de l'impôt est de financer les dépenses publiques (fonction « financière »), ce qui n'empêche pas que

⁵ Voy., notamment, C.A., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1 ; C.const., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.3.2 ; C.const., 16 avril 2013, n° 45/2013, B.5 ; C.const., 5 février 2019, n° 7/2019, B.5.1.

⁶ Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191, note W.G. Voy. aussi Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 106, concl. G. VAN DER MEERSCH ; Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, p. 556, concl. DE RIEMAECKER.

l'instrument fiscal puisse être utilisé aussi à d'autres fins relevant des politiques de fond au sens large. Ainsi mobilise-t-on l'impôt, sans le dénaturer, à des fins « incitatives » (diminution de la charge fiscale pour encourager l'adoption de comportements) ou « dissuasives » (majoration de la charge fiscale pour décourager des comportements). Ces finalités alternatives à la fonction financière de l'impôt sont au cœur de la notion même de fiscalité environnementale ;

- L'impôt engendre des recettes qui sont inscrites au budget et dans les comptes publics de la collectivité politique concernée. Ce critère représente la pratique usuelle. Toutefois, il n'a pas empêché la reconnaissance, en droit belge, d'impôts levés par une collectivité politique mais dont les recettes sont directement affectées à une autre personne morale de droit public (voire une personne morale de droit privé), et ce sans passer par le budget de l'autorité publique ayant établi l'impôt⁷ ;

- Enfin, l'impôt ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément. Ce critère permet de différencier l'impôt de la « rétribution » (ou « redevance »). Le versement par un redevable de son impôt ne lui confère aucun droit déterminé à une contre-prestation directe et proportionnée. En cela, l'instrument fiscal se prête à une redistribution. La notion de « service en retour », pertinente pour distinguer la rétribution de l'impôt, s'interprète étroitement et vise essentiellement les services offerts en contrepartie du prélèvement, qui procurent un avantage tout spécifique au redevable, proportionnellement à ce qu'il a acquitté.

Ce dernier critère montre que la définition de l'impôt peut être tant positive (énoncé des éléments caractéristiques propres à l'impôt) que négative (détermination de ce que l'impôt n'est pas). Dans d'autres décisions de jurisprudence, la caractérisation de l'impôt par contraste par rapport à des catégories distinctes de prélèvements ou perceptions a permis de mettre en évidence d'autres éléments d'identification de la nature fiscale ou non d'un impôt. Ainsi, par exemple, l'impôt ne « sanctionne » pas des comportements prohibés formellement ; certes, l'impôt est susceptible de dissuader des activités ou comportements que l'autorité

⁷ Voy. C.A., 20 mai 1998, n° 49/98, B.8.9.3 : « Les droits en cause sont d'ailleurs établis par l'État et au profit de celui-ci, mais, en vertu de l'article 9 de la loi du 13 juillet 1981 portant création d'un Institut d'expertise vétérinaire, la loi elle-même les affecte au financement de cet Institut. L'article 170 de la Constitution n'interdit pas de prévoir une telle affectation » ; C.A., 17 décembre 2003, n° 164/2003 (à propos d'une cotisation à verser au profit de l'ONDRAF, que la Cour qualifie d'impôt) : « B.8.5. Cette qualification n'est pas remise en cause par la circonstance que le produit de cette contribution sert à réaliser un objectif spécifique, à savoir dresser et tenir à jour un inventaire de l'ensemble des installations nucléaires et sites contenant des substances radioactives, et que cette contribution est versée à cet effet à l'ONDRAF, qui a été chargé par la loi-programme du 12 décembre 1997 de cette nouvelle mission. (...) B.10. Les parties requérantes considèrent enfin que la contribution en cause n'est pas versée à l'État, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux communes, aux polders ou aux waterings, qui ont seuls compétence pour établir des impôts, mais bien à un organisme public dont la personnalité juridique se distingue de ces autorités, de sorte que les articles 170 et 173 de la Constitution auraient été violés en l'espèce et que, partant, les entreprises contributrices auraient fait l'objet d'une application discriminatoire, par rapport à l'ensemble des contribuables, du principe de la légalité des impôts. *Le fait que le prélèvement litigieux est affecté directement à l'ONDRAF en vue de réaliser des objectifs décrits dans la loi ne fait pas perdre à ce prélèvement son caractère d'impôt* » (c'est nous qui soulignons).

désapprouve ou s'efforce de décourager, mais il ne peut « réprimer » à proprement parler la violation d'un interdit⁸.

Une dernière précision s'impose. Du point de vue de la terminologie, les vocables « impôt » et « taxe » sont utilisés indifféremment et désignent tous deux le phénomène fiscal. Autrement dit, il n'existe pas de distinction conceptuelle entre les « impôts » et les « taxes » en droit belge. La seule nuance pouvant être apportée a trait aux dites « *taxes rémunératoires* » qui font l'objet d'une reconnaissance en tant que sous-concept : il s'agit d'impôts à proprement parler, mais dont le fait générateur renvoie à l'idée de rémunération d'un service. Ce qui les différencie des rétributions (ou redevances) est le fait que les taxes rémunératoires financent des dépenses d'intérêt général au sens strict, et non des dépenses publiques qui profitent directement et immédiatement tout spécifiquement aux redevables. Ainsi, pour reprendre les termes d'un arrêt prononcé par la Cour constitutionnelle, « bien qu'une telle dépense d'intérêt général bénéficie à un grand nombre de personnes, ou même à tous au sein de la collectivité, le propre d'une taxe rémunératoire est qu'elle soit imposée, en vue du financement des frais dans l'optique desquels elle est établie, à ceux dont l'autorité taxatrice considère qu'ils peuvent tirer le plus grand avantage de ces frais, peu importe si les redevables font ou non usage du service financé au moyen de cette taxe. Les redevables n'ont d'ailleurs pas la possibilité d'échapper de la sorte à la taxe prévue »⁹. Dès lors qu'il s'agit d'un impôt à proprement parler, les taxes rémunératoires sont, à l'instar des autres prélèvements fiscaux, soumises aux règles dont le champ d'application se détermine à partir de la notion d'impôt.

- **II.1.3. Précisions à propos de la fonction « régulatrice » de l'impôt**

Des objectifs autres que financiers peuvent être assignés à la fiscalité. Les taxes peuvent ainsi être utilisées pour dissuader ou encourager certains comportements (voy. ci-avant), ou encore, corriger les défaillances du marché. Dans ce type de situations, les frontières entre concepts sont éprouvées et les questions de qualification et de requalification sont susceptibles de se poser (réglementation, sanction, etc.). Or, comme cela a déjà été souligné, plusieurs conséquences juridiques (ex : répartition des compétences) sont associées à la qualification ou non d'un prélèvement en tant qu'impôt.

⁸ À cet égard, voy., notamment, Conseil d'État (XVe chambre), 22 novembre 2016, n° 236.487, ASBL F. c. commune de Molenbeek-Saint-Jean (consultable sur le site internet du Conseil d'État : http://www.raadvst-consetat.be/?page=caselaw_page3&lang=fr).

⁹ C.A., 30 novembre 2005, n° 173/2005, B.6.5.

La jurisprudence de la Cour constitutionnelle¹⁰ et les avis et arrêts du Conseil d'État¹¹ sont clairs à ce propos : la circonstance qu'un prélèvement poursuive des objectifs autres que budgétaires, ne suffit pas à le disqualifier en tant qu'impôt. Son incidence sur des politiques de fond et l'effet d'orientation des comportements qu'il provoque n'autorisent pas en soi sa requalification en mesure réglementaire relevant du régime des compétences non plus fiscales mais matérielles. Dans un système institutionnel dans lequel les compétences fiscales sont réparties de manière différente par rapport aux compétences matérielles, entre l'autorité fédérale, les entités fédérées et les collectivités locales, l'on perçoit d'emblée l'intérêt de la question de qualification sous-jacente.

De même, des taux très élevés pour un prélèvement fiscal dissuasif ne suffisent pas pour justifier sa requalification en « sanction ». Or, le pouvoir de sanctionner ne se trouve pas nécessairement dans les mains de la même collectivité publique que le pouvoir de taxer et les garanties à prévoir pour les destinataires de ces mesures ne sont pas les mêmes. Les deux illustrations suivantes sont intéressantes à ce propos.

○ **Illustration 1 : les écotaxes**

En 1993, un type particulier de taxes environnementales a été mis en place par l'autorité fédérale. L'écotaxe était définie comme une « taxe assimilée aux accises, frappant un produit mis à la consommation en raison des nuisances écologiques qu'il est réputé générer » (art. 369, 1°, de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, *M.B.*, 20 juillet 1993). L'absence de finalité budgétaire des écotaxes ressortait explicitement des travaux parlementaires : « Dans la perspective ainsi définie, la proposition de loi vise à introduire un nouveau type de fiscalité, appelée « écofiscalité ». L'objectif de telles « taxes » n'est pas de financer les politiques permanentes des pouvoirs publics mais bien de modifier les comportements, des producteurs et des consommateurs, dans un sens plus favorable à l'environnement. (...) Si le niveau de la taxe est suffisant pour modifier dans le sens indiqué les comportements, les recettes d'une écotaxe efficace doivent progressivement s'épuiser »¹².

¹⁰ Voy., notamment, C.A., 23 avril 1992, n° 31/92. Voy. encore, à propos de la taxation des appareils de jeux en Flandre, C.A., 25 mars 1997, n° 18/97, spéc. B.6.3 ; C.A., 11 février 1998, n° 10/98, spéc. B.2.3.

¹¹ Voy., notamment, Conseil d'État, 5 octobre 2004, *SPRL Erivo*, n° 135.709 (à propos d'un impôt local sur les spectacles de charme) ; 12 mars 2004, *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, (à propos d'une taxe communale à charge des établissements sex-shops et peep-shows) ; 17 mars 2003, *SPRL Outdoor immobilière*, n° 117.110, (à propos d'une taxe sur les loges foraines et loges mobiles) ; 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et cons.*, n° 114.119, (à propos d'une taxe sur les serveuses et serveurs de bar et autres établissements analogues) ; 2 octobre 2001, *D'Aoust et cons.*, n° 99.385, (à propos d'une taxe sur les secondes résidences). Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible.

¹² *Doc. parl.*, Chambre, 1992-93, n° 897/1, p. 73.

Les écotaxes alors introduites se caractérisaient par l'abandon de la fonction financière au profit d'une finalité exclusivement incitative, du moins selon les dires des auteurs de la législation concernée. Cette circonstance n'était néanmoins pas, selon la Cour constitutionnelle, de nature à disqualifier les écotaxes en tant qu'impôt¹³. Ainsi, les écotaxes ne devaient pas être confondues avec les *normes de produit* (au sens de l'article 6, § 1^{er}, II, al. 2, 1^o, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, *M.B.*, 15 août 1980 ; ci-après : « LSRI »). Alors que les écotaxes et les normes de produits avaient une finalité similaire, une différence essentielle permettait de les distinguer : si les normes de produits sont des prescriptions contraignantes auxquelles les produits doivent satisfaire, les écotaxes agissent sur le prix des produits, par le biais d'une taxe spécifique, de sorte que les producteurs et les consommateurs sont incités à se tourner vers des produits réputés moins nuisibles à l'environnement.

Une fiscalité environnementale peut donc se développer en ayant pour objectif principal, non pas d'engranger des recettes (fonction financière), mais d'inciter ou de dissuader des comportements vertueux pour l'environnement. Le fait que la fonction financière de l'impôt ne soit qu'accessoire, voire soit écartée en l'occurrence, ne suffit pas pour provoquer la disqualification d'un prélèvement en tant qu'impôt et sa requalification en norme réglementaire. En l'occurrence, dans l'affaire des écotaxes, l'un des enjeux majeurs était celui de savoir si la détermination de l'autorité publique compétente devait se faire sur la base des règles relatives à la répartition des compétences fiscales ou de celles concernant la répartition des compétences matérielles. La Cour constitutionnelle avait alors considéré que c'était bel et bien la compétence fiscale qui était ici en jeu.

○ ***Illustration 2 : la taxe sur les déchets soumis à une obligation de reprise***

La Région wallonne a introduit une taxe sur les déchets soumis à une obligation de reprise. Celle-ci était conçue en ce sens qu'elle frappait exclusivement et de manière spécifique des situations illicites (à savoir le non-respect des obligations environnementales de reprise fixées par voie décrétales). La section de législation du Conseil d'État avait alors estimé que le prélèvement devait être qualifié de sanction, dès lors que l'objectif de dissuasion ne revêtait pas un caractère accessoire à l'objectif fiscal¹⁴.

La Cour constitutionnelle a été amenée à se prononcer sur la nature de ce prélèvement¹⁵. Elle a déduit de la circonstance que le fait générateur de la taxe en question n'est pas conçu de manière spécifique comme une infraction, que celle-ci ne peut être considérée comme une mesure pénale (une sanction). À la suite des commentaires du Conseil d'État, la Région

¹³ C.A., 2 février 1995, n° 4/95, B.5.3. Voy. aussi les arrêts 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95, prononcés le même jour par la Cour constitutionnelle.

¹⁴ *Doc. parl.*, Parlement wallon, 2006-2007, n° 546/1, pp. 34-35.

¹⁵ C.const., 17 juillet 2008, n° 106/2008.

wallonne avait modifié le texte initial, l'objet taxable devenant le poids total des déchets soumis à une obligation de reprise. Cette circonstance, quelque peu formelle, a suffi pour que le prélèvement conserve sa nature de taxe. Ceci montre que le critère de distinction entre un impôt et une sanction réside dans le fait générateur et la manière dont il se configure : si un prélèvement fiscal vise un comportement (ou se module tout spécifiquement en fonction d'un comportement) qui est interdit, alors sa requalification en sanction se conçoit. Sinon, assortir un impôt d'un objectif et d'un effet dissuasifs, aussi intenses fussent-ils, ne suffit pas pour le dénaturer en tant qu'impôt.

Comme cela a déjà été souligné ci-avant, à propos toujours des impôts régulateurs dont la fiscalité environnementale, le critère de l'affectation des recettes est dépourvu d'incidence sur la qualification en tant qu'impôt d'un prélèvement donné. Selon la Cour constitutionnelle, le fait que le produit d'un prélèvement soit affecté à des fonds créés au sein du budget (fonds budgétaires organiques), en vue de la réalisation d'objectifs déterminés, ne permet pas de dénier à ces prélèvements la qualité d'impôt¹⁶. La Cour constitutionnelle a poussé plus avant le raisonnement précité : lorsqu'un prélèvement est pratiqué par une autorité mentionnée à l'article 170 de la Constitution, le fait que les recettes ainsi collectées soient directement affectées à une personne juridiquement distincte (de celles mentionnées dans la disposition constitutionnelle précitée) ne fait pas obstacle au maintien de la qualification fiscale initialement retenue. La perception en cause reste et demeure un « impôt » au sens de l'article 170¹⁷.

II.2. Rétribution (ou « redevance »)

Un prélèvement public, s'il n'est pas un impôt, peut notamment revêtir la qualification alternative de rétribution (redevance).

Comme cela a été déjà dit ci-avant, l'intérêt d'une qualification en tant que rétribution-redevance, plutôt qu'impôt, réside dans le fait que le cadre juridique diffère selon la nature juridique du prélèvement. Le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, qui implique l'intervention d'une assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement, est plus souple pour une redevance que pour un impôt¹⁸. La collectivité politique habilitée à introduire une redevance est celle qui a la « compétence matérielle » à laquelle cette perception se rapporte¹⁹, alors que seule l'autorité qui a la

¹⁶ C.A., 14 novembre 1991, n° 32/91, 5.B.1.4. ; 13 septembre 1995, n° 64/95, B.13 ; 17 avril 1997, n° 21/97, B.4.4 ; 17 juillet 2003, n° 100/2003, B.7.2 ; 19 mai 2004, n° 88/2004, B.3.1 et B.4.2.

¹⁷ C.A., 17 décembre 2003, n° 164/2003, B.8.5 et B.10 ; 21 mars 2000, n° 32/2000, B.7.5 ; 9 février 2000, n° 17/2000, B.13.2 et B.13.3 ; 20 mai 1998, n° 49/98, B.9.1 et B.9.2.

¹⁸ Voy., notamment, C.const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.2 ; C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.4.

¹⁹ Voy., notamment, C.const., 29 juillet 2010, n° 89/2010, B.15.2.

« compétence fiscale » (distincte de la compétence matérielle) peut établir un impôt²⁰. Une rétribution-redevance implique un service rendu en contrepartie ; celui qui ne bénéficie pas de ce service ne doit jamais acquitter le prélèvement, alors qu'un impôt est susceptible d'être dû même en l'absence de service réellement reçu en contrepartie. Le montant de la rétribution doit nécessairement être proportionné au coût du service offert en retour au redevable considéré isolément²¹, ce qui n'est pas le cas d'un impôt²². L'applicabilité des règles de droit civil est plus largement admise en matière de redevance. D'autres différenciations de régime juridique pourraient encore être citées, mais ceci montre d'emblée l'enjeu de la discussion.

Dans la suite, les termes de « rétribution » et de « redevance » sont employés indifféremment.

Il convient encore de noter que les juridictions compétentes sont en mesure de requalifier les prélèvements qui leur sont soumis pour appréciation, et ce à l'encontre, le cas échéant, de la qualification donnée par l'auteur du prélèvement²³

- **II.2.1. La définition jurisprudentielle de la rétribution (redevance)**

La rétribution est visée à l'article 173 de la Constitution. Elle est définie par la Cour constitutionnelle comme « l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément²⁴. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable »²⁵. Dans cette définition, les mots « au bénéfice du redevable considéré

²⁰ Voy., notamment, C.const., 28 février 2013, n° 21/2013, B.4.3.

²¹ Voy., notamment, C.const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.4.3 et B.5 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts).

²² Voy., notamment, C.const., 6 juin 2013, n° 80/2013, B.10.

²³ C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5 : « Le fait que le législateur décrète appelle « rétribution » cette perception ne suffit pas en soi pour qualifier effectivement cette dernière de rétribution ». Voy. aussi, C.const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.2 (à propos d'une perception pratiquée en lien avec l'octroi d'un accès temporaire à une zone de basses émissions en Région bruxelloise).

²⁴ C.A., 22 novembre 2006, n° 172/2006, B.18 ; 28 juillet 2006, n° 124/2006, B.6.3 ; 14 décembre 2005, n° 186/2005, B.8 ; 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.14.2 (à propos de la « cotisation d'emballage » frappant les récipients pour boissons à usage unique lors de leur mise à la consommation) ; 17 décembre 2003, n° 164/2003, B.8.4.1 ; 18 octobre 2001, n° 128/2001, B.6 ; 12 juin 1997, n° 34/97, B.7.4 ; 17 avril 1997, n° 21/97, B.4.3 ; 15 octobre 1996, n° 55/96, B.4.2.4 ; 13 septembre 1995, n° 64/95, B.13 (« paiement d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément ») ; 14 novembre 1991, n° 32/91, 5.B.1.4.

²⁵ C.const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.3 ; C.const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.3 ; C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5. (à propos des droits de port appliqués en Région flamande) ; C.const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C.const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C.const., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.6.2 ; 6 juin 2013, n° 80/2013, B.6 ; 28 février 2013, n° 21/2013, B.3.3 (à propos d'une redevance prévue en Wallonie pour rétribuer l'avantage procuré par la mise à disposition de l'eau dans le cadre de sa distribution publique) ; 11 janvier 2012, n° 2/2012, B.32.

isolément » renvoient à la nécessité d'identifier un service qui profite tout particulièrement au redevable de la rétribution, à savoir le « critère de spécialité ». Quant à l'exigence d'un rapport raisonnable entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû, il est de coutume de parler, à ce propos, du « critère de proportionnalité ».

Les rétributions-redevances se distinguent nettement de l'impôt en ce que le paiement de ce dernier n'entraîne aucune contrepartie directe et immédiate pour celui qui le paye. Les rétributions ou redevances suivent, en droit institutionnel, le régime de répartition des compétences matérielles, alors que l'impôt connaît un régime de répartition des compétences propre et distinct (règles de répartition des compétences fiscales). Le fait de ne pas bénéficier du service en retour doit être de nature à exonérer le redevable de toute rétribution, alors qu'un impôt est dû si son fait générateur est survenu, indépendamment de tout avantage particulier obtenu en contrepartie. Enfin, le montant de la rétribution-redevance peut être contesté lorsqu'il ne présente pas un lien suffisamment étroit avec le coût ou la valeur du service auquel la perception s'associe.

Au surplus, le Constituant a prévu que ces charges financières ne pourront être exigées des citoyens que moyennant l'intervention de l'assemblée démocratiquement élue compétente. Il s'agit d'une application de l'adage « no taxation without representation ». L'ampleur du domaine réservé au législateur par la Constitution varie selon qu'il s'agit de créer un impôt (art. 170) ou une rétribution (art. 173). Ainsi, en matière d'impôt, selon l'interprétation actuelle du Conseil d'État et de la Cour constitutionnelle, le législateur dispose du monopole de la détermination des éléments essentiels du prélèvement, tandis qu'en matière de rétribution, son intervention peut être limitée à la détermination des cas susceptibles de donner lieu à la perception de la rétribution ainsi que des redevables et bénéficiaires du prélèvement. Concrètement, des délégations peuvent, en régime de rétribution, être confiées plus largement au Gouvernement, notamment pour la fixation du montant de la rétribution, ce qui est formellement interdit en régime d'imposition. Autrement dit, le principe constitutionnel de légalité est plus strict pour les impôts que pour les rétributions-redevances (pour lesquelles l'on parle parfois d'un principe de légalité « allégé »)²⁶.

- **II.2.2. Les « redevances » environnementales**

L'utilisation du mot redevance (ou « fee » en anglais) prête souvent à confusion dans la littérature nationale et surtout internationale. D'aucuns font souvent une distinction entre les « taxes environnementales », d'une part, et les « redevances environnementales », d'autre part. Le critère de pareille distinction résiderait dans le fait de compenser précisément (« redevance ») ou non (« taxe ») le coût du dommage à l'environnement occasionné par le comportement générateur de l'obligation de payer. Ceci vaut tout particulièrement pour les

²⁶ Voy., notamment, C.const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.2 ; C.const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.4.

prélèvements visant, en conformité avec le principe d'équivalence, à internaliser les coûts externes subis par la société du fait de l'activité polluante ou dommageable. Il s'agirait alors d'un paiement requis pour l'utilisation d'un bien collectif.

Si cette approche revêt un intérêt conceptuel économiquement parlant, force est de constater qu'elle n'est pas reçue en droit belge. Une rétribution (ou redevance) requiert l'existence d'une contrepartie directe, immédiate et proportionnée pour le redevable, qui lui profite ou l'avantage spécifiquement. En outre, ce service « en retour » doit être rendu par la collectivité publique qui a établi le prélèvement. Or, les prélèvements dits « responsabilisant », qui visent à imputer à un agent le coût de ses comportements (générateurs de coûts externes), ne remplissent pas ce critère, en l'absence de service presté ou d'avantage octroyé par la collectivité publique directement à son profit et en contrepartie de l'acquittement de la somme réclamée. Les dépenses que le produit d'un tel prélèvement est susceptible de financer revêtent davantage un caractère d'intérêt général que d'intérêt particulier (au profit du redevable). Le fait d'ajuster le montant d'un prélèvement au coût précis de la pollution engendrée par l'activité ou le comportement du redevable n'est pas de nature à dénaturer ce prélèvement en tant qu'impôt. Ainsi, à propos d'un dispositif destiné à prévenir les incommodités et la pollution causées par les déchets, la Cour constitutionnelle a pu constater, dans un arrêt prononcé le 15 octobre 1996 (n° 55/96), que la soi-disant « redevance d'environnement » flamande n'apparaissait pas comme étant la rétribution d'un service fourni par l'autorité au profit du redevable, considéré individuellement, de manière telle qu'elle devait être requalifiée en tant qu'impôt au sens de l'article 170 de la Constitution. Le critère de l'existence d'un service fourni en contrepartie du paiement, et profitant tout particulièrement au redevable, fait donc l'objet d'une interprétation stricte et revêt un caractère essentiel pour soutenir une qualification en tant que rétribution (ou redevance) et éviter la requalification en tant qu'impôt.

II.3. Prix

La rétribution se différencie d'un « prix » à proprement parler, en ce sens que ce dernier trouve sa source dans un contrat, moyennant consentement de son débiteur, alors que la rétribution est unilatéralement fixée et imposée par le pouvoir public créancier.

Selon nous, le régime constitutionnel prévu pour la « rétribution » (l'intervention de l'assemblée démocratiquement élue) ne devrait s'imposer que si l'obligation revêt un caractère contraignant (c'est-à-dire non préalablement consenti), de droit ou de fait, pour son redevable. Un loyer perçu en contrepartie de la mise à disposition d'un bâtiment public ne présente pas de caractère de contrainte nécessitant une protection constitutionnelle particulière pour le citoyen. Pour autant, dès lors que le critère contraignant ou facultatif du service rendu n'intervient plus dans l'exercice de qualification par la Cour constitutionnelle, le Conseil d'État et les juridictions judiciaires, des confusions sont susceptibles de surgir en

l'absence de clarté quant à la distinction entre une « rétribution » visée par la Constitution et un simple « prix » contractuel (laissé en dehors du champ de protection constitutionnelle).

II.4. Prélèvement *sui generis*

Dans certaines circonstances données, la Cour constitutionnelle a refusé d'ancrer des prélèvements obligatoires qui lui étaient soumis pour appréciation dans les catégories préexistantes (impôt, rétribution, cotisation sociale – catégorie dont nous n'examinons pas ici les traits caractéristiques – ou prix) et consacré l'existence, en droit belge, de prélèvements *sui generis*. Tel fut le cas, notamment, d'un prélèvement sur les bonis sociaux des sociétés immobilières de service public (C.A., 26 avril 1995, n° 36/95), ou encore, d'une compensation forfaitaire imposée au secteur de la presse audiovisuelle pour couvrir la perte, par le secteur de la presse écrite, de recettes publicitaires (C.A., 3 juillet 2002, n° 117/2002). L'option retenue d'ouvrir l'espace de qualification a pour conséquence qu'il existe aujourd'hui des prélèvements publics dont la nature juridique est indéterminée et qui se placent essentiellement en dehors du champ de protection et d'encadrement prévu par la Constitution. Les prélèvements concernés avaient trait à des dispositifs de « solidarité » entre secteurs, mis en place par les pouvoirs publics, sans pour autant que ceux-ci ne jouent, vis-à-vis du produit, un rôle autre que celui de « courroie de transmission » intersectorielle de fonds.

II.5. La qualification d'un futur « prélèvement carbone »

L'exercice de qualification ne peut être mené à bien que sur le fondement de l'analyse d'un dispositif précis, dont les éléments essentiels devront être confrontés aux traits caractéristiques qui permettent de définir les différents types de perceptions envisagés ci-avant. On rappelle ici que les juridictions compétentes détiennent le pouvoir de requalifier un prélèvement, différemment par rapport à la qualification juridique initialement donnée par l'auteur de celui-ci.

En dépit de l'appellation susceptible d'être donnée à un dispositif de prélèvement carbone (tarification, compensation, cotisation, composante, etc. – il semble que la **qualification en tant qu'impôt** est de nature à exercer une force d'attraction quasi-irrésistible. Au caractère contraignant (non consenti individuellement par le débiteur) plus que probablement souhaité dans ce cadre, s'ajoute le fait de l'absence de contrepartie directe, immédiate et proportionnelle offerte par les pouvoirs publics en contrepartie du paiement, qui permettrait d'écarter la qualification de rétribution (redevance). Du moins, pareil service en retour, qu'il faudrait valoriser et dont il conviendrait d'individualiser les bénéficiaires, pourrait apparaître comme étant pour le moins artificiel.

En fin de compte, l'appellation « taxe carbone » paraît la plus adéquate et rencontrerait les critères de la fiscalité dite « régulatrice ». La nature d'impôt engendre donc l'applicabilité des

règles dont le champ d'application se détermine à partir de cette notion (dont, en particulier, les règles de répartition des compétences en matière fiscale).

Sous réserve de deux exceptions, évoquées ci-après, tous les scénarios proposés, qui reposent sur les orientations retenues dans le rapport final du *Belgian National Debate on Carbon Pricing*, se réfèrent à un scénario de fiscalisation du carbone. Pour le secteur des bâtiments et des transports, l'option de l'instauration d'une tarification carbone sous la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises – dont la nature fiscale est incontestablement établie – renforce pareille conclusion.

Deux **exceptions** toutefois, de portée limitée *a priori*, sont concevables.

- Pour les transports, une option alternative de tarification du carbone est suggérée : la mise en place du prix du carbone par le biais d'un système de tarification routière (plutôt que par l'intermédiaire d'une composante des droits d'accises). Pour les véhicules déjà concernés par le prélèvement kilométrique sur les poids lourds, en vigueur dans les trois Régions du pays depuis le 1^{er} avril 2016, il s'agirait de compléter la formule actuellement en place par un paramètre relatif aux émissions de carbone (suivant une estimation de la consommation de carburant par type de véhicule). Pour les autres véhicules, encore exempts d'un tel prélèvement, il conviendrait alors d'en étendre le principe, en intégrant dans le même temps un paramètre de calcul ayant trait au volume de carbone émis.

Dans les deux cas, il faut se remémorer le fait que la qualification du prélèvement kilométrique pour les poids lourds diffère selon la Région dans laquelle les kilomètres parcourus ont lieu : dans les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale, le prélèvement kilométrique pour les véhicules dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes revêt la forme d'un « impôt » ; en Région wallonne, le même prélèvement, dont le produit est collecté par la Société de Financement des Infrastructures Complémentaires (SOFICO), revêt la nature d'une « redevance ». Sur la « redevance kilométrique » wallonne, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est perçue en sus, alors qu'aucune TVA ne doit être acquittée sur la « taxe kilométrique » flamande ou bruxelloise²⁷.

Cette duplicité de qualification risque de se reproduire à l'avenir, dans le cadre éventuel de l'instauration d'un prélèvement kilométrique pour les véhicules légers.

²⁷ Sur les motifs qui ont justifié l'instauration d'une redevance en Wallonie, plutôt qu'une taxe, voy. M. BOURGEOIS et S. BAHU, « Le prélèvement kilométrique pour les poids lourds en Région wallonne », in *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2019/1, pp. 5-38.

La prudence est de rigueur néanmoins lorsque le choix est fait d'instaurer une redevance en lien avec des objectifs environnementaux ou climatiques : l'introduction, au sein de l'ensemble des critères de calcul d'un prélèvement qualifié comme tel, de paramètres liés aux émissions de CO₂ n'est pas en soi incompatible avec la qualification de « rétribution-redevance » ; il n'en demeure pas moins qu'ils sont susceptibles de rompre le rapport de proportionnalité qui doit nécessairement exister, pour toute redevance, entre le montant du prélèvement ainsi dû et le coût ou la valeur du service offert en contrepartie. En effet, le lien entre l'élément de tarification du carbone et le droit d'utiliser l'infrastructure routière ne s'établit pas aisément. Les autorités seraient donc confrontées à un risque de requalification en tant qu'impôt du prélèvement introduit sous la forme d'une rétribution-redevance, avec pour conséquence l'application d'un autre cadre juridique que celui prévu initialement.

- Pour le secteur des industries non-ETS, alternativement au modèle de taxation graduelle des émissions issues de la combustion des combustibles fossiles (composante carbone additionnelle sur les taxes énergétiques), l'option est suggérée de réformer les systèmes régionaux d'accords volontaires existants (*Energiebeleidsovereenkomst* en Région flamande et Accords de Branche en Région wallonne), afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser. Ce dernier modèle aurait pour effet, pour les entreprises concernées, d'extraire la tarification carbone en dehors du champ de l'impôt et de l'inclure dans un domaine de nature plus contractuelle, régi par les règles de droit civil et de droit administratif.

Section III. La répartition des compétences matérielles dans la Belgique fédérale : principes

Objet : synthèse des principes sous-jacents à la répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions dans la Belgique fédérale.

Le système institutionnel belge distingue deux types de compétences dont la répartition obéit à des règles distinctes : les compétences matérielles, d'une part, et les compétences fiscales²⁸, d'autre part. Les compétences matérielles se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non-fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances²⁹. Elles doivent être distinguées des compétences fiscales qui relèvent du pouvoir de lever l'impôt. Alors que les compétences matérielles sont régies par le Titre III de la Constitution, notamment mis en œuvre par la LSRI, par la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises (*M.B.*, 14 janvier 1989 ; ci-après : « LSBxl »)³⁰ et par la loi ordinaire du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone (*M.B.*, 18 janvier 1984), la répartition des pouvoirs fiscaux est réglée par le Titre V de la Constitution, et précisée par la LSF. La présente Section se concentre sur la répartition des compétences matérielles tandis que la répartition des compétences fiscales sera exposée dans la Section IV qui suit. On se focalise d'abord sur une série de principes directeurs (III.1) avant d'examiner la manière dont la répartition des compétences est ordonnée (III.2).

III.1. Principes directeurs

En Belgique, la répartition des compétences matérielles obéit à plusieurs principes directeurs qui sont présentés succinctement ci-après. Ces principes, qui établissent les bases de la répartition des compétences en Belgique, visent à déterminer qui, de l'autorité fédérale, des Communautés ou des Régions, est l'entité compétente pour une matière déterminée³¹. Les nuances à ces principes sont également présentées dans les lignes qui suivent.

- **III.1.1. Le principe non-absolu d'exclusivité ou d'unicité des compétences**

²⁸ La Cour constitutionnelle a d'ailleurs très récemment rappelé que « l'exercice de la compétence fiscale fédérale est dissocié des compétences matérielles de l'État, des communautés et des régions » (C.const., 5 décembre 2019, n° 196/2019).

²⁹ Sur la distinction entre l'impôt et la rétribution-redevance, voy. la Section II *supra*.

³⁰ Pour un état des lieux récent du droit institutionnel bruxellois, voy. P.-O. DE BROUX, B. LOMBAERT et D. YERNAULT, *Le droit bruxellois : un bilan après 25 ans d'application (1989 - 2014)*, Bruxelles, Bruylant, 2016.

³¹ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 381.

Les compétences matérielles sont réparties de manière exclusive, ce qui signifie que chaque domaine d'action est en principe associé à une compétence déterminée, relevant du pouvoir exclusif d'une entité. Il en découle notamment que chaque entité est habilitée à agir de manière autonome à l'intérieur de son champ de compétence sur les plans matériel et territorial³², l'empiétement sur les compétences d'une autre entité étant par ailleurs interdit et sanctionné³³. Ainsi, l'autorité fédérale est compétente en matière d'énergie nucléaire à l'exclusion des Régions et Communautés, qui ne peuvent donc pas légiférer à ce sujet. Toutefois, le principe d'exclusivité n'est pas absolu et admet des tempéraments qui se concrétisent à travers les compétences parallèles, implicites et concurrentes.

Les *compétences parallèles* sont des compétences que la LSRI, la LSBxl et la LGerm reconnaissent aux entités fédérées et que celles-ci exercent, à titre accessoire, dans le cadre de leurs compétences matérielles respectives. En tant qu'elles sont le complément indispensable des compétences matérielles, ces compétences reviennent à toutes les entités du pays³⁴. À ce titre, les entités fédérées sont notamment compétentes, dans les limites de leurs compétences matérielles, pour la recherche scientifique³⁵, les infrastructures nécessaires à l'exercice de leur compétence³⁶ et la création d'organismes d'intérêts publics³⁷. Il s'agit donc de compétences qui ont un caractère accessoire aux compétences matérielles qui reviennent aux différents législateurs et qui, elles, demeurent en principe exclusives. Outre la reconnaissance de telles compétences par la voie législative, la Cour constitutionnelle admet également le principe même de compétences parallèles³⁸ dans d'autres domaines, notamment la garantie des droits fondamentaux, à laquelle l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions doivent contribuer³⁹.

Les *compétences implicites* ont été introduites dans l'organisation fédérale de la Belgique par l'article 10 de la LSRI suivant lequel « [I]es décrets peuvent porter des dispositions de droit relatives à des matières pour lesquelles les Parlements ne sont pas compétents, dans la mesure où ces dispositions sont nécessaires à l'exercice de leur compétence »⁴⁰. Cette disposition permet aux entités fédérées de régler par décret des matières pour lesquelles elles

³² X. MINY, « Le contrôle du respect du principe de territorialité par le Cour constitutionnelle. Commentaire des arrêts n° 58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle rendus respectivement les 18 mai 2017 et 1^{er} mars 2018 », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2018/3, pp. 185-199.

³³ C. ROMAINVILLE et M. VERDUSSEN, « Système de répartition des compétences », in M. UYTENDAELE et M. VERDUSSEN (éds.), *Dictionnaire de la Sixième Réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 832.

³⁴ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 706.

³⁵ Article 6bis, § 1^{er}, de la LSRI.

³⁶ Article 8 de la LSRI.

³⁷ Article 9 de la LSRI.

³⁸ La première consécration de la notion de compétences parallèles se trouve dans l'arrêt n° 11 de la Cour constitutionnelle du 25 février 1986, 1.B.3, *in fine*, en ce qui concerne l'initiative industrielle publique pour promouvoir le développement économique, respectivement régional et national.

³⁹ C.A., 25 novembre 1999, n° 124/99, B.4.4 ; C.A., 29 novembre 2000, n° 124/2000, B.4.2.

⁴⁰ Cette disposition s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale en vertu de l'article 4 de la LSBxl et à la Communauté germanophone en vertu de l'article 5, § 1^{er}, de la LGerm.

ne sont *a priori* pas compétentes mais qui s'avèrent nécessaires à l'exercice de leurs propres prérogatives⁴¹. Bien que la LSRI et les autres lois pertinentes ne prévoient ce mécanisme qu'en faveur des entités fédérées, la Cour constitutionnelle a étendu le mécanisme en faveur de l'autorité fédérale⁴². Un contrôle de l'application de l'article 10 de la LSRI par les entités fédérées est opéré par la Cour constitutionnelle qui subordonne son usage au respect de trois conditions cumulatives⁴³ : (1) la réglementation adoptée doit être nécessaire à l'exercice de la compétence de l'entité fédérée, (2) la matière doit pouvoir se prêter à un traitement différencié et (3) l'incidence des dispositions concernées sur les matières pour lesquelles une autre entité est compétente doit être marginale. À titre d'exemple, la Cour a admis en 2011, alors même que les articles 144, 145 et 161 de la Constitution « réservent à l'autorité fédérale la compétence d'établir des juridictions administratives, de définir leurs attributions et de fixer les règles de procédure qu'elles doivent respecter », que le législateur décrétal flamand crée une juridiction administrative fédérée – le Conseil pour les contestations d'autorisations –, compétente pour statuer en matière d'urbanisme et d'aménagement du territoire. En admettant la création de cette juridiction fédérée, la Cour a en réalité accepté que toute une partie du contentieux qui relevait auparavant de la section du contentieux administratif du Conseil d'État soit transférée vers une juridiction administrative flamande⁴⁴. Il ne faudrait toutefois pas considérer que la technique des compétences implicites offrirait une base juridique pertinente pour permettre à une autorité, au sein du système fédéral belge, de développer une politique sur une thématique globale, alors que sa mise en œuvre repose sur des compétences éclatées entre l'autorité fédérale et les entités fédérées.

Les *compétences concurrentes* représentent un dernier tempérament au principe de l'exclusivité des compétences. La technique des compétences concurrentes postule, en cas de conflit entre des règles émanant de collectivités de nature différente, la supériorité des normes de certaines collectivités par rapport aux autres. De telles compétences se concilient difficilement avec notre système fédéral fondé sur l'exclusivité des compétences puisqu'elles peuvent engendrer des conflits qui doivent être résolus par une règle hiérarchique⁴⁵. La doctrine semble s'accorder pour considérer que la seule réelle consécration en Belgique de compétences concurrentes se situe en matière fiscale dans l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution⁴⁶. Les compétences fiscales faisant l'objet d'une section ultérieure, la technique des compétences concurrentes n'est pas davantage développée à ce stade.

- **III.1.2. Le principe de l'égalité hiérarchique entre les entités fédérées et l'autorité fédérale**

⁴¹ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 719.

⁴² C.const., 13 mars 2008, n° 49/2008, B.7.5 et B.7.6.

⁴³ C.A., 20 décembre 1985, n° 7/85, B.6.2.

⁴⁴ C.const., 27 janvier 2011, n° 8/2011, B.8.

⁴⁵ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, Bruxelles et Paris, Bruylant et L.G.D.J., 2000, pp. 588-589.

⁴⁶ A. ALEN et K. MUYLLE, *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Malines, Kluwer, 2011, p. 400 ; J. VANDE LANOTTE et G. GOEDERTIER, *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Bruges, die Keure, 2010, p. 968.

L'autorité fédérale, les Communautés et les Régions se trouvent sur un pied d'égalité en ce qui concerne leurs compétences respectives et elles adoptent des normes de valeur équipollente.

Dès lors, les décrets régionaux et communautaires ont la même force juridique que les lois⁴⁷. Cette égalité vaut également pour les normes adoptées par les pouvoirs exécutifs des Régions et Communautés. Autrement dit, le principe du *Bundesrecht bricht Landesrecht* – soit une prévalence de la loi fédérale sur la loi fédérée – ne trouve pas d'équivalent en droit belge. En effet, si ce principe est indispensable dans un système de compétences concurrentes, il ne va pas de soi dans notre système de compétences exclusives⁴⁸.

L'égalité hiérarchique entre l'autorité fédérale et les collectivités fédérées n'est toutefois pas absolue. Parmi les quelques exceptions à ce principe, un *mécanisme de « substitution climatique »*⁴⁹ a été inséré à l'occasion de la Sixième Réforme de l'État au sein de l'article 16 de la LSRI⁵⁰. Ce procédé permet à l'autorité fédérale d'adopter, en lieu et place des entités fédérées, les normes de nature à respecter les engagements internationaux souscrits en matière de changement climatique. Notons que ce nouveau mécanisme n'a encore reçu aucune application et que la doctrine semble perplexe quant à ses chances de mise en œuvre dans le futur⁵¹. Son pessimisme se nourrit de la lourdeur procédurale qui conditionne le mécanisme⁵² ainsi que de la réalité politique⁵³.

- **III.1.3. L'adage 'in foro interno, in foro externo'**

L'adage « *in foro interno, in foro externo* » signifie que lorsqu'une entité dispose d'une compétence matérielle, elle en dispose tant à l'intérieur de ses frontières qu'à l'extérieur de

⁴⁷ Article 19, § 2, de la LSRI. Ceci s'applique aussi aux ordonnances de la Région de Bruxelles-Capitale, sous certaines réserves formulées dans l'article 9 LSBxl.

⁴⁸ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 396.

⁴⁹ M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Aménagement*, 2018/4, p. 67.

⁵⁰ Article 16, § 4, de la LSRI.

⁵¹ Selon S. VAN DROOGHENBROECK l'existence de ce mécanisme ne serait que « livresque » ; « De la révolution copernicienne et des nouvelles forces motrices », P. POPELIER *e.a.* (éds.), *België, quo vadis ? Waarheen na de zesde staatshervorming*, Anvers, Intersentia, 2012, p. 257-258. Dans le même sens, voy. M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Aménagement*, 2018/4, p. 67.

⁵² La substitution de l'autorité fédérale à une entité fédérée est conditionnée, soit à un constat de non-respect des engagements internationaux par l'instance instituée par ou en vertu de la Convention-Cadre des Nations unies sur le changement climatique ou ses protocoles, soit à un avis motivé de la Commission européenne suite au non-respect d'une obligation de droit européen visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre en application de la Convention-Cadre ou de ses protocoles (article 16, § 4, de la LSRI).

⁵³ On imagine mal en effet que l'une des ailes du Conseil des ministres, francophone ou flamande, accepte que leurs entités fédérées soient dépossédées, ne fût-ce que temporairement, de l'exercice d'une compétence déterminée. En ce sens voy. M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Amén.* 2018/4, p. 68.

celles-ci⁵⁴. Par exemple, une Région en principe compétente dans le domaine de l'énergie peut conclure des traités relatifs à cette matière avec des États étrangers. Ce principe est consacré à l'article 167, §3, de la Constitution, lequel dispose que « [I]es Gouvernements de communauté et de région visés à l'article 121 concluent, chacun pour ce qui le concerne, les traités portant sur les matières qui relèvent de la compétence de leur Parlement. Ces traités n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment du Parlement ». Il s'agit d'un trait particulier du fédéralisme belge, qui donne une autonomie considérable aux entités fédérées et qui connaît peu d'équivalents à l'étranger : dans cette perspective, la Région wallonne ou la Communauté germanophone bénéficient en effet au sein de l'État belge de prérogatives que la Californie ou la Bavière n'ont pas au sein, respectivement, des États-Unis d'Amérique ou de la République fédérale d'Allemagne.

- **III.1.4. Le principe d'homogénéité ou de plénitude de compétence**

La Cour constitutionnelle donne une interprétation large des compétences régionales et communautaires et, par voie de conséquence, une interprétation stricte des compétences fédérales. Par cette attitude, elle s'efforce de donner un effet utile aux compétences dévolues aux Communautés et aux Régions⁵⁵. Ainsi, la haute juridiction a indiqué dans un important arrêt du 26 juin 1986 qu'il convient de « considérer que le constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont attribué aux communautés et aux régions toute la compétence d'édicter les règles propres aux matières qui leur ont été transférées »⁵⁶. Par la suite, la haute juridiction a constamment maintenu cette position. Elle indique notamment que « le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont transféré un ensemble homogène de compétences »⁵⁷ aux entités fédérées et que le transfert porte sur « l'ensemble de la politique relative aux matières transférées »⁵⁸. Par conséquent, les entités fédérées disposent de « la plénitude de compétence » pour régler la matière attribuée « dans la plus large acception du terme », sauf les exceptions explicitement mentionnées⁵⁹.

Cette interprétation large des matières transférées aux entités fédérées vaut de manière horizontale – c'est-à-dire que la matière transférée est interprétée généreusement –, mais

⁵⁴ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 580 ; J. VELAERS, « 'in foro interno et in foro externo' : de internationale bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten », in F. JUDO et G. GEUDENS (éds.), *Internatioanle betrekkingen en federalism*, Staatsrechtconferentie 2005 Vlaamse Juristenvereniging, Gand et Bruxelles, Larcier, 2006, pp. 3-86.

⁵⁵ M. UYTENDAELE, « Leçon XXVIII – Les compétences matérielles dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle » in *Trente leçons de droit constitutionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 792.

⁵⁶ C.A., 26 juin 1986, n° 25, 2.B.1., 4^e al.

⁵⁷ C.const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.3.

⁵⁸ C.const., 19 mars 2008, n° 59/2008, B.5.2.

⁵⁹ C.A., 17 décembre 2003, n° 166/2003, B.3.2 ; C.const., 28 avril 2016, n° 55/2016, B.6.1.

aussi de manière verticale, la compétence matérielle englobant celle d'exécuter⁶⁰ mais aussi de sanctionner pénalement⁶¹ ou de financer⁶².

Après avoir exposé les principes cardinaux, il convient d'examiner la manière dont le droit répartit effectivement les compétences entre les composantes de l'État fédéral.

III.2. Répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les entités fédérées

Les **compétences fédérales** peuvent être classées en deux catégories.

La première catégorie compte les compétences qui sont directement attribuées à l'autorité fédérale par la Constitution ou par les lois adoptées en vertu de celle-ci. Parmi ces dernières, on compte notamment la production de l'énergie⁶³, le prix de l'énergie ainsi que tout ce qui touche à l'énergie nucléaire⁶⁴.

La seconde catégorie de compétences fédérales correspond aux compétences résiduelles⁶⁵. Les compétences résiduelles sont les compétences qui ne sont explicitement attribuées à aucune autorité. Il s'agit, par exemple, de la compétence relative aux chemins de fer autres que les trams et métros, à la navigation tant maritime qu'aérienne et aux produits pétroliers⁶⁶. Dans notre pays, contrairement à ce qui a lieu dans la majorité des États à structure fédérale, c'est l'autorité fédérale qui dispose de ces compétences résiduelles. On notera que l'article 35 de la Constitution prévoit que ce système devrait un jour s'inverser, mais cette disposition n'est actuellement pas en vigueur et une évolution sur ce plan n'est pas attendue prochainement⁶⁷.

⁶⁰ À cet égard voy. H. DUMONT, M. EL BERHOUMI et I. HACHEZ (dirs.), *La sixième réforme de l'État : l'art de ne pas choisir ou l'art du compromis ?*, coll. Les Dossiers du Journal des tribunaux, n° 98, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 117-121.

⁶¹ C.A., 28 mars 2002, n° 57/2002, B.5.6.

⁶² Il ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que la fixation de moyens financiers d'une politique revient à régler la matière dont elle relève. Voy. à ce propos la « Saga Carrefour » : arrêts n° 54/96 du 3 octobre 1996, n° 22/98 du 10 mars 1998, n° 50/99 du 20 avril 1999, n° 56/2000 du 17 mai 2000 et n°145/2001 du 20 novembre 2001. La compétence matérielle englobe aussi celle de « prendre des mesures fiscales qui sont de nature à influencer le comportement des contribuables ». Voy. C.A., 30 juin 2005, n° 114/2005, B.13, 3^e al. ; C.const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.9.4.

⁶³ Est par contre de compétence régionale, la production des « nouvelles sources d'énergie », à savoir l'énergie éolienne, solaire et hydraulique.

⁶⁴ Article 6, § 1^{er}, VII, de la LSRI.

⁶⁵ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 582 et s.

⁶⁶ Voy. C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 585.

⁶⁷ Sur cette question voy. K. MUYLLE, « Faut-il transférer les compétences résiduelles ? », *Jur. Falc.*, 1994-95, pp. 401-437.

Les articles 38, 39, 127 à 130, et 134 de la Constitution, ainsi que la loi, en particulier la LSRI, la LSBxl et la LGerm, déterminent la répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les entités fédérées.

La Constitution attribue aux **Communautés** les matières culturelles⁶⁸, l'enseignement⁶⁹, les matières dites personnalisables⁷⁰ (qui comprennent notamment des aspects importants des soins de santé, de l'aide aux personnes ainsi que les prestations familiales) et l'emploi des langues⁷¹. À côté des compétences qui leur sont attribuées par la Constitution, les Communautés disposent d'autres compétences définies par le législateur spécial en vertu de l'article 38 de la Constitution. Ces dernières sont détaillées aux articles 4 à 5 de la LSRI.

La Constitution n'attribue directement aucune compétence aux **Régions**⁷². En vertu de l'article 39 de la Constitution, les compétences régionales doivent être définies dans une loi spéciale. Elles sont détaillées aux articles 6, 6ter et 7 de la LSRI pour les Régions wallonne et flamande⁷³. Les matières suivantes sont par exemple – et à tout le moins en partie – attribuées aux Régions : l'aménagement du territoire et l'urbanisme⁷⁴, l'environnement et la politique de l'eau⁷⁵, le logement⁷⁶, l'économie⁷⁷, la politique énergétique⁷⁸, la politique de l'emploi⁷⁹, les travaux publics et les transports⁸⁰.

Le système fédéral belge est complexifié par l'existence de plusieurs dispositions, reprises dans les articles 137, 138 et 139 de la Constitution, qui permettent à des entités fédérées de transférer l'exercice de compétences à d'autres entités fédérées. Ainsi, l'article 137 de la Constitution, mis en œuvre par l'article 1^{er}, § 1^{er}, de la LSRI, a permis à la Région flamande de transférer l'exercice de l'intégralité de ses compétences à la Communauté flamande, qui peut donc légiférer à la fois dans les compétences communautaires et régionales. Par ailleurs, on relève que l'article 139 de la Constitution permet à la Région wallonne de transférer l'exercice de certaines de ses compétences à la Communauté germanophone. Cela implique que certaines compétences qui sont en principe régionales sont exercées, sur le territoire des neuf

⁶⁸ Articles 127, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 130, § 1^{er}, alinéa 1, 1^o, de la Constitution.

⁶⁹ Article 127, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o pour les Communautés française et flamande et article 130, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o pour la Communauté germanophone.

⁷⁰ Article 128, § 1^{er}, alinéa 2 de la Constitution pour les Communautés française et flamande et article 130, § 1^{er}, alinéa 2, de la Constitution pour la Communauté germanophone.

⁷¹ Article 129 de la Constitution pour les Communautés française et flamande et article 130 de la Constitution pour la Communauté germanophone.

⁷² Sur les compétences régionales, on consultera utilement B. SEUTIN et G. VAN HAGENDOOREN (dirs.), *De bevoegheden van de gewesten*, Die Keure, 2016.

⁷³ Voy. l'article 4 de la LSBxl pour la Région de Bruxelles-Capitale.

⁷⁴ Article 6, § 1^{er}, I, de la LSRI.

⁷⁵ Article 6, § 1^{er}, II, de la LSRI.

⁷⁶ Article 6, § 1^{er}, IV, 1^o et 2^o, de la LSRI.

⁷⁷ Article 6, § 1^{er}, VI, de la LSRI.

⁷⁸ Article 6, § 1^{er}, VII, de la LSRI.

⁷⁹ Article 6, § 1^{er}, IX, alinéa 1^{er}, 1^o, de la LSRI.

⁸⁰ Article 6, § 1^{er}, X, de la LSRI.

communes de la région de langue allemande, par le Parlement et le Gouvernement de la Communauté germanophone.

Le respect par les différents législateurs de cette répartition des compétences est notamment contrôlé par la Cour constitutionnelle : celle-ci a le pouvoir d'annuler les lois, décrets et ordonnances qui transgressent les règles que nous venons d'évoquer à grands traits. Si le contentieux de la répartition des compétences ne représente pas, quantitativement parlant, l'essentiel de la jurisprudence de la Cour, la « Cour d'arbitrage » originelle, a été créée spécifiquement en 1980 pour arbitrer les conflits de compétences entre les différents législateurs, fédéral et fédérés, d'une Belgique engagée dans un processus de fédéralisation⁸¹.

⁸¹ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 368. Pour un panorama des compétences de la Cour, voy. X. MINY, « Les compétences et les modes de saisine de la Cour constitutionnelle », *La Cour constitutionnelle - De l'art de modeler le Droit pour préserver l'Égalité - Actes du colloque du 28 avril 2016 organisé par la Conférence libre du Jeune Barreau de Liège*, Limal, Anthemis, 2016, pp. 15-73.

Section IV. La répartition des compétences fiscales dans la Belgique fédérale : principes

Objet : synthèse des principes sous-jacents à la répartition des compétences fiscales entre l'autorité fédérale et les Régions dans la Belgique fédérale.

L'introduction d'un dispositif de tarification carbone sous la forme d'un impôt nécessite que l'on puisse déterminer l'autorité compétente pour ce faire. Or, au sein de la Belgique fédérale, le pouvoir fiscal est morcelé entre une multitude de niveaux de pouvoir, de manière telle qu'il faille préalablement clarifier le cadre institutionnel pertinent.

Deux sources de droit retiennent principalement l'attention à cet égard : la Constitution, d'une part, et la LSF⁸², d'autre part.

Tout d'abord, la Constitution détermine les autorités qui peuvent établir des impôts et qui bénéficient, partant, d'une autonomie fiscale (art. 170 et 173 de la Constitution). Au surplus, le texte constitutionnel fixe un certain nombre de principes à respecter lorsque le pouvoir fiscal en question est mis en œuvre (art. 170 à 173 de la Constitution).

Ensuite, en vertu des articles 175 et 177 de la Constitution, le législateur fédéral est habilité à fixer le système de financement des Communautés française et flamande, ainsi que des Régions wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale⁸³. En conséquence de cette habilitation, la LSF a été promulguée le 16 janvier 1989 et modifiée en 1993 (quatrième réforme de l'État), en 2001 (cinquième réforme de l'État) et en 2014 (sixième réforme de l'État). Cette loi spéciale consolide les prérogatives fiscales des Régions, le cas échéant en restreignant simultanément la marge de manœuvre de l'autorité fédérale en matière d'impôts.

Enfin, il convient de rappeler que les collectivités locales (communes, provinces et agglomération bruxelloise) bénéficient aussi d'une autonomie fiscale sur le fondement de l'article 170 de la Constitution⁸⁴. Compte tenu de la faible probabilité que le dispositif de tarification puisse revêtir la forme d'une taxe locale, ce point ne sera abordé que de manière succincte.

⁸² *M.B.*, 17 janvier 1989.

⁸³ Conformément à l'article 176 de la Constitution, le système de financement de la Communauté germanophone est, lui, fixé par une loi fédérale ordinaire, à savoir la loi du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, *M.B.*, 18 janvier 1984.

⁸⁴ La compétence fiscale des polders et wateringues, consacrée par l'article 173 de la Constitution ne sera pas envisagée ici.

IV.1. Principes généraux d'encadrement de la fiscalité en Belgique : aperçu général

Tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de principes, qui constituent autant de contraintes pesant sur l'auteur du prélèvement. Seuls les plus essentiels sont énoncés ici, en guise d'introduction générale à la discussion.

Le texte de la Constitution fonde, tout d'abord, trois grands principes :

- Le **principe de la légalité de l'impôt** (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution) en vertu duquel la décision de lever un impôt et les éléments essentiels de celui-ci doivent nécessairement figurer dans une norme adoptée par l'assemblée élue compétente (loi fédérale, décret régional, ordonnance régionale ou règlement-taxi local) ; par voie de conséquence, la décision en question et la fixation des éléments essentiels de l'impôt ne peuvent pas faire l'objet d'une délégation au profit de l'exécutif compétent, sous peine de constat d'inconstitutionnalité du prélèvement⁸⁵ ; au surplus, le principe de la légalité fonde celui de l'interprétation stricte du droit fiscal ;
- Le **principe d'annualité de l'impôt** (pour la fiscalité fédérale et régionale) (art. 171 de la Constitution) en vertu duquel les règles qui établissent des impôts n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ; par conséquent, bien que la législation fiscale puisse avoir une durée de vie indéterminée, sa mise en œuvre par le pouvoir exécutif nécessite une autorisation annuelle émanant de l'assemblée démocratiquement élue, qui figure le plus souvent dans la loi formelle portant le budget annuel des recettes ;
- Le **principe d'égalité et de non-discrimination** (art. 10, 11 et 172 de la Constitution) qui constitue l'unique garantie de justice matérielle de la norme fiscale. Ce principe fondamental, qui consacre l'égalité de tous dans et devant l'impôt, contraint l'auteur d'un prélèvement fiscal à pouvoir justifier objectivement et raisonnablement – sous le contrôle d'une instance juridictionnelle – les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes⁸⁶. Il va sans dire que les

⁸⁵ La Cour constitutionnelle a néanmoins prévu, à ce propos, des « tolérances » pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale et régionale : voy., à cet égard, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, vol. 2, spéc. pp. 1579-1582 ; DE GROOT, « Over de invoering en het belang van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2009, pp. 339-344 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ? », in B. PEETERS et J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber Amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Intersentia, Anvers, 2007, pp. 509-562.

⁸⁶ Selon la formule consacrée et généralement reprise (moyennant des variations ponctuelles d'expression) dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et des juridictions judiciaires, « les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des

régimes de faveur accordés en matière fiscale (exonérations au sens large, qui comprennent les exemptions, les déductions, les taux réduits, les réductions et les crédits d'impôt) doivent se conformer à cette exigence.

Dans son titre II, la Constitution consacre, en outre, un certain nombre de droits et libertés fondamentaux auxquels le droit fiscal est tenu de se conformer, sous le contrôle de la Cour constitutionnelle pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale ou régionale.

En dehors du texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle et, le cas échéant les autres juridictions, ont dégagé un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle qui doivent être respectés lorsqu'une autorité normative met en œuvre son pouvoir fiscal :

- le **principe de territorialité**⁸⁷ (qui implique que toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur) ;
- le principe de **l'union économique** et, plus généralement, de la liberté de concurrence, de la liberté de commerce et de l'industrie (qui sanctionnent les atteintes au cœur même du droit d'exercer une activité économique donnée) et des libertés de circulation intra-belges (qui sanctionnent toute entrave injustifiée au maintien d'une unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes, et qui s'inspire directement du principe européen de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne – C.J.U.E. – en matière de libertés de circulation) ;
- le **principe de proportionnalité** (qui contraint l'autorité fiscalement compétente, lorsqu'elle établit et fixe le régime juridique d'un impôt, à s'abstenir de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres collectivités politiques, de leurs compétences matérielles) (voy. le complément de développements dans l'encadré 1 ci-après)⁸⁸ ;
- le **principe de sécurité juridique** et, plus généralement, de bonne législation (qui implique, entre autres, que le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise et donc adapter son comportement au contenu de la norme juridique).

En relation étroite avec ce dernier principe de sécurité juridique, il convient d'évoquer le principe de non-rétroactivité, qui interdit, par voie de principe, qu'une nouvelle norme ait un

situations qui, au regard de la mesure considérée, 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ».

⁸⁷ Voy., à ce propos, C.const., 18 mai 2017, n° 58/2017 ; C.const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018.

⁸⁸ Sur les effets et applications de ce principe de proportionnalité, voy. ci-après, l'encadré 1 à la fin de la présente Section.

champ d'application s'étendant à des situations déjà définitivement acquises au moment de son entrée en vigueur. Autrement dit, la loi fiscale nouvelle ne peut régir que des situations futures ou les effets futurs de situations nées antérieurement⁸⁹.

Le droit fiscal est d'ordre public, ce qui implique un certain nombre de conséquences en termes de principes, dont notamment : l'interdiction de la fraude fiscale, l'inopposabilité des accords portant sur des questions de droit conclus entre l'administration et les redevables, ainsi que des transactions formalisées entre le fisc et les contribuables, ou encore, l'interdiction de principe des compensations civiles en matière fiscale.

Enfin, toute autorité fiscale normative doit se conformer aux exigences découlant du droit international et du droit de l'Union européenne. Ainsi, les traités internationaux, qu'ils concernent ou non directement le domaine de la fiscalité, ont primauté sur le droit belge interne, de manière telle qu'un juge peut écarter l'application de ce dernier en cas d'incompatibilité avec le premier. Les contraintes émanant du droit européen proviennent du droit primaire (essentiellement, les libertés de circulation, l'interdiction de discriminer directement ou indirectement sur la base de la nationalité et l'interdiction des aides d'État (fiscales)) et du droit secondaire (règlements et directives européennes auxquels le droit belge interne est tenu de se conformer : par exemple, les directives en matière d'accises). La nature et la portée de ces contraintes se révèle progressivement au gré des arrêts prononcés par la Cour de justice de l'Union européenne, auxquels les autorités belges sont tenues de se conformer (le cas échéant, en adaptant la législation fiscale concernée). Enfin, il est crucial, pour l'auteur d'un prélèvement fiscal, d'assurer la conformité du régime juridique de celui-ci (et, plus largement, des pratiques administratives et judiciaires le concernant) par rapport aux droits fondamentaux consacrés par les instruments internationaux et européens de protection des droits de l'homme (dont, tout particulièrement, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ainsi que la Charte européenne des droits fondamentaux).

Pour le surplus, il faut encore noter que tant l'autorité fédérale que les entités fédérées se doivent d'exercer leurs prérogatives en matière fiscale en tenant compte de l'exigence de *loyauté fédérale*, telle que consacrée par l'article 143 de la Constitution⁹⁰.

⁸⁹ C.A., 20 mai 1998, n° 49/98 ; C.A., 8 mars 2006, n° 39/2006 ; C.A., 18 octobre 2006, n° 152/2006 ; C.const., 22 avril 2010, n° 34/2010. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle prévoit néanmoins les conditions dans lesquelles une loi, un décret ou une ordonnance adoptée en matière fiscale peut légitimement revêtir un caractère rétroactif, et donc, se justifier à titre exceptionnel. Ainsi, la rétroactivité peut être admise, lorsqu'elle ne constitue pas une discrimination, ce qui suppose que la différence de traitement soit susceptible d'une justification objective et raisonnable : C.const., 26 novembre 2009, n° 186/2009 ; C.const., 17 décembre 2009, n° 199/2009.

⁹⁰ Sur la signification de cette exigence dans le cadre de la répartition des compétences entre l'autorité fédérale et les Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État : précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. p. 180.

IV.2. Les prérogatives fiscales de l'autorité fédérale

En vertu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution,

« *Aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi* ».

Outre qu'elle consacre le principe constitutionnel de légalité des impôts fédéraux, évoqué ci-avant, cette disposition constitue le fondement du pouvoir fiscal de l'autorité fédérale. Le texte de ce premier paragraphe ne prévoit aucune restriction, et ce à la différence des paragraphes qui suivent et qui concernent la fiscalité régionale et locale. L'impression première est donc que la marge de manœuvre du législateur fédéral en matière fiscale, en termes de compétences, est illimitée. Il convient néanmoins de tenir compte de l'article 177 de la Constitution qui, pour rappel, habilite le législateur fédéral à fixer, par le biais d'une loi adoptée à la majorité spéciale, le système de financement des Régions. Dès lors que ce « système de financement » peut inclure des éléments relatifs aux impôts et impliquer que des compétences fiscales soient confiées, exclusivement le cas échéant, aux Régions, il peut avoir pour conséquence de restreindre, par voie de corollaire, l'autonomie fiscale de l'autorité fédérale. Autrement dit, si le texte constitutionnel en soi ne restreint pas directement la liberté que cette dernière a d'établir les impôts qu'elle souhaite, il permet que le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale lui retire des prérogatives fiscales au profit des entités fédérées (tout particulièrement, les Régions).

À l'heure actuelle, c'est encore l'autorité fédérale qui détient les compétences fiscales les plus étendues. Du moins, tel est le cas pour les prélèvements fiscaux les plus conséquents en termes de recettes.

Le législateur et le gouvernement fédéraux sont responsables de l'évolution du régime des impôts sur les revenus : ***impôt des personnes physiques*** (sous réserve de ce qui est précisé ci-après), ***impôt des sociétés***, ***impôt des personnes morales*** et ***impôt des non-résidents***, ***précompte professionnel*** et ***précompte mobilier***.

La compétence de l'autorité fédérale est exclusive en matière de ***TVA***, ainsi que de ***droits de douane*** et de ***droits d'accises***. Compte tenu du niveau important d'harmonisation, voire d'unification, de ces impôts, il est nécessaire toutefois de respecter le droit de l'Union européenne, en ce compris les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne.

Enfin, le législateur fédéral est demeuré compétent pour un certain nombre de droits d'enregistrement (le droit sur les baux, les emphytéoses et les superficies, par exemple), la taxe annuelle compensatoire des droits de succession et la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif et sur les entreprises d'assurance, l'ensemble des droits et taxes divers (par exemple, la taxe annuelle sur les opérations de bourse, la taxe annuelle sur les opérations

d'assurance, la taxe annuelle sur les participations bénéficiaires, ou encore, la taxe sur l'épargne à long terme). Il est aussi responsable de la *cotisation d'emballage* (qui frappe les récipients pour boissons).

Bien que les *cotisations sociales* ne constituent pas des impôts à proprement parler, il convient aussi de mentionner la compétence exclusive de l'autorité fédérale, sous réserve d'exceptions limitées introduites à l'occasion de la sixième réforme de l'État⁹¹.

En ce qui concerne l'utilisation des recettes collectées, elles servent à couvrir les dépenses propres à l'autorité fédérale, sous réserve des transferts vers d'autres niveaux de pouvoir essentiellement organisés par la LSF. Ce point sera développé plus amplement sous la Section VI ci-après.

IV.3. Les prérogatives fiscales des Régions⁹²

En vertu de l'article 170, § 2, de la Constitution,

« Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

Deux éléments doivent être soulignés d'emblée.

Tout d'abord, formellement parlant, l'article 170 de la Constitution reconnaît explicitement aux Communautés le pouvoir de lever leurs propres impôts. Néanmoins, un problème de territorialité se pose : les Communautés française et flamande se chevauchent sur le territoire bilingue de la Région bruxelloise. Or, ni la Constitution, ni la législation institutionnelle n'ont fixé de critères permettant de distinguer les contribuables francophones (soumis aux impôts de la Communauté française) par rapport aux contribuables flamands (soumis aux impôts de la Communauté flamande). Par conséquent, exception faite du cas de la Communauté germanophone (pour laquelle la question bruxelloise ne se pose pas), l'autonomie fiscale des Communautés est considérée comme étant impossible à mettre en œuvre⁹³.

⁹¹ La politique des groupes-cibles a été régionalisée, à savoir les différents mécanismes qui visent à faire diminuer le coût de l'embauche d'un certain nombre de catégories déterminées de travailleurs, en ce compris par le biais de réductions ciblées de cotisations de sécurité sociale. Voy. D. DUMONT, « La sécurité sociale et la sixième réforme de l'État : rétroactes et mise en perspective générale », *Revue belge de sécurité sociale*, 2015, pp. 155-226.

⁹² Pour une synthèse du cadre juridique de l'autonomie fiscale des Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 122-285.

⁹³ Du côté de la Flandre néanmoins, les effets de cette absence de fait d'autonomie fiscale dans le chef des Communautés sont limités, compte tenu de la « fusion » intervenue entre le budget communautaire et le budget régional flamands. Dès lors, il est concevable que des impôts soient prélevés et perçus par la Région flamande mais que les recettes soient utilisées pour le financement de compétences de la Communauté flamande.

En outre, il ressort de ce paragraphe 2 que des restrictions à cette autonomie fiscale peuvent être apportées par un autre niveau de pouvoir, à savoir l'autorité fédérale. Comme cela a été souligné, pareille limitation n'est pas prévue pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale fondée sur le paragraphe 1^{er} de l'article 170 de la Constitution.

- **IV.3.1. Les trois catégories d'autonomie fiscale régionale**

L'autonomie fiscale normative des Régions revêt principalement trois formes bien distinctes.

Les *taxes régionales propres*, tout d'abord. Cette forme d'autonomie, qui repose directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution, consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien. Comme cela sera précisé ci-après, la marge de manœuvre des autorités régionales est fortement restreinte par ladite règle fédérale *non bis in idem*.

La fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux ». Cette forme d'autonomie trouve son fondement dans les articles 3 à 5 de la LSF et est issue de la décentralisation de prélèvement fiscaux initialement établis et collectés par l'État national. Non seulement le produit de ces impôts, mais aussi les principales compétences normatives se trouvent désormais exclusivement dans les mains des Régions, au détriment de l'autorité fédérale. Au surplus, les Régions ont la faculté de reprendre à leur compte le service de ces impôts, de manière à ce que ceux-ci soient désormais établis et collectés par les administrations fiscales régionales plutôt que par le SPF Finances.

La fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional. Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions bénéficient de prérogatives substantielles en matière d'impôt des personnes physiques : centimes additionnels calculés sur le montant de l'impôt État réduit ; diminutions d'impôt ; augmentations d'impôt, réductions d'impôt et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales. Pour certains faits générateurs de réductions ou de crédits d'impôt, les Régions disposent désormais d'une compétence exclusive, au détriment de l'autorité fédérale.

Chaque fois que l'une de ces catégories d'autonomie fiscale est mise en œuvre par un législateur régional, il se doit de respecter le principe de la légalité de l'impôt (l'assemblée démocratiquement élue de la Région doit voter directement tous les éléments essentiels de l'impôt, sans délégation possible au profit de l'exécutif compétent – art. 170 Const.), ainsi que le principe de l'union économique et monétaire consacré par la Cour constitutionnelle⁹⁴. Au

⁹⁴ L'exercice par une Région de son autonomie fiscale « ne peut porter atteinte à la conception globale de l'État telle qu'elle se dégage des réformes de l'État successives (...) ». Il ressort de l'ensemble des dispositions institutionnelles qui ont concrétisé ces réformes de l'État « que la structure de l'État belge repose sur une union

surplus, si une norme fiscale régionale peut avoir un impact sur les compétences matérielles incombant à une autre collectivité politique (fiscalité incitative ou dissuasive), il n'en demeure pas moins que l'autorité normative concernée se doit de faire preuve de « proportion » dans l'empiètement opéré, par la voie fiscale, sur les attributions d'autrui. À cet égard, la Cour constitutionnelle exerce, de manière contraignante, un contrôle de proportionnalité.

- **IV.3.2. Première catégorie d'autonomie fiscale régionale : les taxes régionales propres**

La première catégorie d'autonomie fiscale a trait aux taxes régionales propres. Ce sont des impôts créés de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien, par chaque Région. Leur régime juridique⁹⁵, en ce compris procédural, est intégralement fixé par le législateur régional compétent et ce sont les administrations régionales qui en assurent le service intégral (établissement concret de la base, calcul de l'impôt, contrôle, perception, recouvrement, gestion des recours *administratifs*)⁹⁶.

Ces taxes régionales propres ne peuvent être établies que sur des matières imposables qui ne sont pas encore « occupées » par de la législation fiscale fédérale (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989⁹⁷) et qui ne correspondent pas à la matière imposable des « impôts régionaux » de la deuxième catégorie (art. 11 de la LSF), évoqués ci-après. Cette restriction trouve sa source dans ce que l'on appelle, dans le jargon institutionnel, la règle fédérale *non bis in idem* : les Régions souhaitant créer un nouvel impôt ne peuvent en principe le faire que sur des faits générateurs fiscaux inédits. Selon la Cour constitutionnelle, « *la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition*

économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie (...). L'existence d'une union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'État » (voy., entre autres, C.const., 28 octobre 2010, n° 123/2010, B.5.2 ; C.const., 8 juillet 2010, n° 83/2010 ; C.A., 25 février 1988, n° 47). Pour plus de détails sur ce point, voy. M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *Comptabilité & Fiscalité Pratiques*, 2003, pp. 209-277, spéc. pp. 230-231.

⁹⁵ Matière imposable, redevables, base imposable, taux d'imposition et éventuelles exonérations.

⁹⁶ Sous réserve de l'utilisation des pouvoirs implicites prévus par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, les Régions sont néanmoins incompétentes pour édicter des règles relatives aux attributions des juridictions et à la procédure applicable devant celles-ci. En vertu des articles 145 et 146 de la Constitution, il incombe au législateur fédéral seul de définir les compétences des juridictions : c'est une matière qui lui est réservée par la Constitution. Quant au pouvoir de définir les règles de procédure applicables devant ces juridictions, il ressortit aussi au législateur fédéral en vertu de sa compétence résiduaire. Pour plus de détails sur cette question et sur la jurisprudence en la matière, voy. M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 225-228.

⁹⁷ Loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visées à l'article 110 (170), § 1^{er} et 2 de la Constitution, M.B., 24 janvier 1989.

nouvelle »⁹⁸. Par voie de conséquence, mettre en place une taxe régionale propre est un exercice délicat pour une Région, qui doit faire preuve, à cette fin, de créativité. Ceci d'autant plus qu'elle ne peut pas, comme cela sera précisé ci-après, limiter par la voie d'un décret ou d'une ordonnance l'autonomie fiscale des communes et des provinces et se réapproprier exclusivement des situations déjà taxées au niveau local.

La règle fédérale *non bis in idem* n'interdit pas seulement aux Régions de lever un impôt dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État ; elle prohibe aussi la perception de centimes additionnels régionaux aux impôts et perceptions au profit de l'État, ainsi que l'octroi de remises régionales sur ceux-ci (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989).

Sous réserve des matières imposables visées dans la LSF (impôts régionaux et IPP), la règle fédérale *non bis in idem* est verrouillée par une loi ordinaire, et non par une loi spéciale. Partant, des exceptions pourraient être apportées par le législateur fédéral, par le biais de l'adoption d'une loi ordinaire, à cette interdiction d'occuper des « matières imposables-faits générateurs » déjà taxés au niveau fédéral. Il s'agit là d'une question critique, dès lors qu'une taxation carbone adoptée au niveau régional pourrait sinon se voir reprocher de couvrir, en tout ou en partie, la même matière imposable que les droits d'accises fédéraux. Une exception de ce type a d'ailleurs déjà été introduite, par le passé, par le législateur fédéral ordinaire⁹⁹ : elle concerne les huiles minérales conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage. La portée de cette exception est limitée au fait générateur et au contexte propres à l'accord de coopération concerné. Nous reviendrons dans la suite de la présente étude sur cette construction juridique dont certains traits institutionnels paraissent pertinents pour l'analyse d'une future tarification carbone.

⁹⁸ Voy., notamment, C.const., 22 mars 2018, n° 34/2018 (à propos de l'abrogation fédérale de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne et de son impact sur la taxe régionale sur les jeux et paris) ; 22 juin 2017, arrêt n° 83/2017 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008, B.6 ; 19 septembre 2007, arrêt n° 119/2007, B.6 (à propos de la taxe régionale bruxelloise à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles) ; 26 avril 2006, n° 58/2006 ; 5 juillet 2000, arrêt n° 86/2000 ; 21 janvier 1998, arrêt n° 4/98. Sur la notion de « matière imposable », voy. M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 236-241 ; A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.

⁹⁹ En ce qui concerne les faits générateurs d'impôt visés dans la LSF, l'interdiction pour la Région d'établir une taxe propre dans ces matières repose sur l'article 11 de la LSF et est donc verrouillée par une loi spéciale. Toute exception apportée à ce volet particulier de la règle fédérale *non bis in idem* nécessite donc l'adoption d'une loi spéciale. Une seule exception a été apportée, par le biais d'une loi spéciale (datée du 26 décembre 2013), à cette règle : les Régions sont ainsi autorisées à lever des taxes régionales propres sur les matières imposables des taxes de circulation et de mise en circulation. Élaborée dans le contexte de la préparation par les Régions de l'abrogation de l'eurovignette et de son remplacement par un prélèvement kilométrique pour les poids lourds, cette dérogation à l'exigence *non bis in idem* (ici cadencée dans une loi spéciale, la LSF) a été conçue de manière à lever les obstacles de nature à empêcher qu'une ou plusieurs Régions puissent librement décider d'étendre aux véhicules légers le dispositif fiscal de tarification routière.

En guise de compensation de l'effet restrictif sur l'autonomie fiscale des Régions de la règle fédérale *non bis in idem*, le législateur fédéral ordinaire a prévu de réserver aux Régions, à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, le pouvoir exclusif de lever des impôts en matière d'eau et de déchets.

Enfin, il convient de noter que les taxes régionales propres ne sont pas déductibles, en principe, à l'impôt des sociétés. Elles constituent, partant, un coût net pour les sociétés redevables. La non-déductibilité en question se fonde sur une loi fédérale ordinaire, de manière telle qu'un simple amendement de celle-ci est susceptible de rétablir le droit de déduire cette charge fiscale au titre de frais professionnels. Tel a d'ailleurs été le cas pour ce qui concerne le prélèvement kilométrique pour les poids lourds : l'article 198 du C.I.R. 1992 prévoit ainsi que demeurent déductibles les taxes régionales propres instaurées par les Régions pour l'usage de véhicules ou pour l'usage de la voie publique. Ce régime de non-déductibilité à l'impôt des sociétés différencie les taxes régionales par rapport aux « impôts régionaux » de la deuxième catégorie d'autonomie fiscale régionale commentée ci-après : ces derniers demeurent, eux, déductibles à l'impôt des sociétés.

- **IV.3.3. Seconde catégorie d'autonomie fiscale régionale : la fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux »**

L'article 3 de la LSF énumère ainsi toute une série de prélèvements fiscaux qui, au départ levés au niveau national/fédéral, ont progressivement fait l'objet d'une régionalisation de leur produit et des principales compétences normatives s'y rapportant : les budgets régionaux s'alimentent désormais de l'intégralité des recettes engrangées par ces impôts régionaux ; quant aux législateurs régionaux, ils sont devenus exclusivement compétents pour en modifier la base imposable, le taux et les exonérations¹⁰⁰. Les Régions sont donc les principales responsables de ces impôts désormais.

¹⁰⁰ Avant la cinquième réforme de l'État de 2001, la catégorie des « impôts régionaux » était tout sauf homogène. Un *régime hybride* s'appliquait selon le prélèvement fiscal concerné. Les Régions percevaient déjà la totalité du produit et étaient exclusivement compétentes pour régler la base, le taux et les exonérations de certains de ces impôts. Pour d'autres impôts régionaux par contre, la recette demeurait, partiellement du moins, fédérale. De surcroît, la compétence relative à la base – voire à la base, au taux et aux exonérations – demeurait fédérale, ce qui faisait douter sérieusement de la nature réelle d'impôt régional des prélèvements concernés. L'un des objectifs de la cinquième réforme de l'État a été, outre le fait d'accroître la liste des impôts régionaux (les droits de donation par exemple), d'harmoniser les prérogatives normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) dont les Régions disposent à l'égard de l'ensemble des « impôts régionaux » repris à l'article 3 de la loi spéciale de financement. L'hétérogénéité a donc fait place à l'homogénéité de régime de cette autonomie fiscale régionale de premier type. Notons néanmoins, au passage, que les écotaxes (« taxes, assimilées aux accises, frappant un produit mis à la consommation en raison des nuisances qu'il est réputé générer »), qualifiées en tant qu'impôt régional en 1993 (quatrième réforme de l'État), ont été fédéralisées en 2001 (suppression de la liste prévue à l'article 3 de la LSF) et ont perdu, ce faisant, leur nature d'impôt régional à l'occasion de la cinquième réforme de l'État. Pour une description plus détaillée du régime des impôts régionaux antérieur à la cinquième réforme de l'État, voy. M. BOURGEOIS, « Regard sur une réalité qui se construit : l'autonomie fiscale

L'autorité fédérale a donc perdu les recettes afférentes à ces impôts et son droit de légiférer sur les éléments constitutifs précités ; elle reste néanmoins exclusivement compétente pour modifier la « matière imposable » des impôts régionaux, mais tout amendement ne peut se matérialiser que par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale (la matière imposable des impôts régionaux est donc verrouillée)^{101/102}. Ainsi, une Région ne peut pas supprimer, à proprement parler, un impôt régional mais elle peut, par contre, ramener son taux à zéro ou étendre le régime des exonérations¹⁰³.

Au surplus, en vertu de l'article 5, § 3, de la LSF et selon la procédure qui s'y trouve indiquée, l'État assure gratuitement, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des « impôts régionaux »¹⁰⁴, et ce pour le compte des Régions et en concertation avec celles-ci. Toutefois, chaque Région peut individuellement décider de reprendre à sa charge le service en question, et donc, de faire administrer les impôts régionaux en question par ses propres administrations. Il s'agit d'un système « à la carte » qui explique l'asymétrie actuellement existante entre les trois Régions, certaines ayant repris le service de certains impôts, d'autres non.

En cas de reprise du service, les Régions deviennent aussi compétentes pour fixer les règles de procédure administrative concernant ces impôts.

des communautés et des régions dans le système de financement », *Revue générale de fiscalité*, 2001, pp. 197-221 et 231-253.

¹⁰¹ La section de législation du Conseil l'État estime, à propos des « impôts régionaux » visés à l'article 3 de la LSF, que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale pourrait ainsi se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux (St., VI. parl., 2013-2014, n° 2210-1, p. 254 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 635/1, pp. 7-8 et 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, pp. 11-12).

¹⁰² Selon nous, les règles relatives aux « redevables » des impôts régionaux font aussi l'objet d'une réserve de compétence au profit de l'autorité fédérale et sont verrouillées de la même manière ; cet élément de compétence est néanmoins contesté.

¹⁰³ Tant avant qu'après la cinquième réforme de l'État, un important contentieux s'est développé devant la Cour constitutionnelle à propos de la signification concrète des termes de « base d'imposition », « taux d'imposition », « exonération » et « matière imposable ». L'enjeu avait trait à la détermination des limites exactes du domaine de compétence exclusive des Régions. Voy., entre autres, C.const. 19 septembre 2014, arrêt n° 130/2014 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 5 mai 2011, arrêt n° 63/2011 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008 (à propos de la distinction entre la matière imposable du précompte immobilier et sa base imposable) ; 14 octobre 1999, arrêt n° 109/99 (à propos de l'étendue de la compétence régionale exclusive vis-à-vis du taux d'imposition et des exonérations du précompte immobilier) ; 15 juillet 1999, arrêt n° 86/99 ; 15 juillet 1999, arrêt n° 82/99 ; 9 décembre 1998, arrêt n° 128/98.

¹⁰⁴ Le service de l'impôt comprend « le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (...), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, p. 160. Voy. aussi C.const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4).

La liste des « impôts régionaux », telle qu'elle figure à l'article 3 de la LSF, est exhaustive et comprend les prélèvements fiscaux suivants :

- les taxes sur les *jeux et paris*, sur les *appareils automatiques de divertissement* et sur *l'ouverture de débits de boissons fermentées* (1^{ère} famille) ;
- le *précompte immobilier*¹⁰⁵ (2^{ème} famille)¹⁰⁶ ;
- les *droits de succession* d'habitants du Royaume et les *droits de mutation par décès* de non-habitants du Royaume ; les principaux *droits d'enregistrement* (droit sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique¹⁰⁷ ; droit sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ; droit sur les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745*quater* et 745*quinquies* du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ; droit sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique) (3^{ème} famille) ;
- les *taxes de circulation* et de *mise en circulation*, ainsi que l'*Eurovignette*¹⁰⁸ (4^{ème} famille) ;
- la *redevance radio et télévision* (5^{ème} famille)¹⁰⁹.

L'article 5 de la LSF énumère les critères de localisation territoriale des impôts régionaux, grâce auxquels tant le produit que la compétence normative peuvent être ventilés entre les trois Régions. Par exemple, le critère de situation du bien immeuble permet de localiser le précompte immobilier. En guise d'illustration encore, la taxe de circulation et la taxe de mise en circulation¹¹⁰ se localisent à l'endroit où est établie la personne morale ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé.

¹⁰⁵ L'essentiel des recettes engrangées par le précompte immobilier consiste néanmoins dans les centimes additionnels levés par les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise sur le montant de base fixé par les Régions, et ce conformément à l'article 464/1 du C.I.R. 1992.

¹⁰⁶ En ce qui concerne le *précompte immobilier*, les Régions ne peuvent toutefois pas modifier le « revenu cadastral fédéral ». Elles peuvent néanmoins décider d'écarter ce revenu cadastral fédéral comme base taxable du précompte immobilier et de le remplacer par une autre base de calcul dont les modalités seraient fixées par leurs soins. Elles sont cependant contraintes, en cas de redéfinition de la base d'imposition, de respecter la matière imposable du précompte immobilier dont on sait qu'elle est ancrée dans la loi spéciale de financement et qu'elle ne peut être amendée, par conséquent, que moyennant l'adoption d'une loi spéciale par l'autorité fédérale.

¹⁰⁷ Demeure fédéral, néanmoins, le droit sur les transmissions résultant d'un apport dans une société (« droit d'apport »). Cette réserve de compétence fédérale se justifiait notamment par l'harmonisation européenne partielle dont le droit d'apport a fait l'objet. Une exception est toutefois apportée : est régionalisé le droit sur les apports, faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation.

¹⁰⁸ L'Eurovignette est abrogée depuis le 1^{er} avril 2016 suite à l'introduction du prélèvement kilométrique sur les poids lourds.

¹⁰⁹ Le taux de ce prélèvement a été porté à 0 dans les trois Régions, de manière telle qu'il n'est plus appliqué nulle part en Belgique aujourd'hui.

¹¹⁰ Pour les taxes de circulation et de mise en circulation, un dispositif anti-abus a été prévu, à l'article 4, § 3, de la LSF, lorsque le redevable de ces impôts est une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à *activités de leasing*. Dans ces hypothèses, le critère du lieu où est établie la personne morale

Contrairement aux taxes régionales propres, les *impôts régionaux* demeurent déductibles à l'impôt des sociétés.

- **IV.3.4. Troisième catégorie d'autonomie fiscale régionale : la fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional¹¹¹**

Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions sont dotées de trois catégories de prérogatives, qu'elles exercent vis-à-vis des contribuables domiciliés fiscalement sur leur territoire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition :

Tout d'abord, pour financer leurs politiques, les Régions fixent, chaque année, leurs centimes additionnels régionaux, qui se calculent sur la base de l'impôt État réduit, c'est-à-dire de l'impôt fédéral diminué par application du facteur dit d'autonomie (24,957 % pour l'année 2018). Budgétairement, cette compétence tarifaire régionale correspond, approximativement, à un quart du montant de l'impôt des personnes physiques tel qu'initialement calculé au niveau fédéral.

Ensuite, les Régions sont exclusivement compétentes pour les faits générateurs de réductions d'impôt et de crédits d'impôt énumérés à l'article 5/5, § 4, de la LSF :

- 1° les dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre ;
- 2° les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ;
- 3° les dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés ;
- 4° les dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux ;
- 5° les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation à l'exclusion des intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 ;
- 6° les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes ;
- 7° les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.

ou physique au nom de laquelle le véhicule est ou doit être immatriculé est de nature à engendrer un risque de délocalisation vers la Région où les taxes sont les plus faibles. Pour conjurer ce risque, le législateur spécial a prévu que l'exercice des compétences régionales soit subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions au sens de l'article 92*bis*, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. L'accord de coopération en question doit porter sur la définition de la base imposable, du taux d'imposition et des exonérations.

¹¹¹ Pour de plus amples développements sur l'autonomie fiscale des Régions *avant* et *après* la sixième réforme de l'État, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 171-286.

Enfin, les Régions sont autorisées à prévoir des diminutions d'impôt¹¹², ainsi que des augmentations d'impôt, des réductions d'impôt et des crédits d'impôt, à condition que ces augmentations, réductions ou crédits d'impôt soient liés aux compétences matérielles des Régions. Il ne s'agit néanmoins pas d'une compétence exclusive des Régions. Par exemple, une Région pourrait décider d'accorder une nouvelle réduction d'impôt en matière d'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui font l'acquisition d'un véhicule électrique. La Région prendrait une telle mesure car elle est compétente à la fois fiscalement mais aussi matériellement en ce qui concerne l'environnement et la mobilité. Mais rien n'empêche l'autorité fédérale de décider, elle aussi, d'accorder une réduction similaire. Ce sont donc des compétences parallèles (dont le principe a été décrit sous la Section III ci-avant).

Il faut observer que les Régions n'ont aucune compétence vis-à-vis de la matière imposable et de la base d'imposition de l'impôt des personnes physiques (par exemple, les frais professionnels déductibles, ou encore, l'évaluation des avantages de toute nature comme ceux découlant de la mise à disposition d'un véhicule de société), vis-à-vis du service de l'impôt des personnes physiques, ou encore vis-à-vis des précomptes professionnel et mobilier. Toutes ces prérogatives demeurent l'apanage exclusif de l'autorité fédérale.

- **IV.3.5. Principes généraux d'encadrement spécifique de la fiscalité régionale dérivée (seconde et troisième catégories)**

Lorsqu'elles exercent leur autonomie fiscale dérivée, tant sous la forme des impôts régionaux que de l'IPP régional, les Régions doivent respecter la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution, le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que les principes d'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale, d'évitement de la double imposition et de libre circulation des personnes, biens, services et capitaux (art. 1^{er}ter LSF)¹¹³. Une concertation sur la politique fiscale et sur le respect des garde-fous prévus à l'article 1^{er}ter de la LSF est organisée annuellement au sein du Comité de concertation.

IV.4 Les prérogatives fiscales des collectivités locales

En vertu de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution,

« § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}.

¹¹² Diminutions forfaitaires applicables à toutes les personnes soumises à l'impôt des personnes physiques dans la Région concernée.

¹¹³ Pour de plus amples développements sur l'autonomie fiscale des Régions *avant* et *après* la sixième réforme de l'État, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 178-204.

§ 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

Pour l'essentiel, l'autonomie fiscale locale prend la forme soit de taxes locales propres sur une grande diversité de faits générateurs, soit de centimes additionnels au précompte immobilier. Pour les communes et l'agglomération bruxelloise uniquement, la faculté est aussi prévue d'établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

L'autonomie fiscale des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise est limitée par des lois fédérales. Selon la Constitution, seul le législateur fédéral peut restreindre les prérogatives des collectivités locales en matière d'impôts. Par exemple, l'article 464 du C.I.R. 1992 du C.I.R. 1992 interdit, par voie de principe, aux entités locales de lever des impôts similaires sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus ; des exceptions sont prévues, à cet égard, aux articles 464/1 et 465 du C.I.R. 1992.

En principe, les décrets ou ordonnances régionaux ne peuvent pas limiter l'autonomie fiscale des communes, des provinces ou de l'agglomération bruxelloise, ceci sous réserve de l'utilisation par les Régions de leurs compétences implicites (dont le principe a été décrit sous la Section III ci-avant).

Enfin, les Régions exercent la tutelle administrative sur la fiscalité des pouvoirs locaux, de manière à les contraindre à respecter la loi au sens large et l'intérêt général. Les pouvoirs locaux sont en effet des pouvoirs subordonnés.

Encadré 1 : Principe de proportionnalité et répartition des compétences fiscales et matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions : précisions

Comme cela a été dit ci-avant, une restriction générale, d'origine jurisprudentielle, caractérise l'exercice par l'autorité fédérale ou les Régions de leur pouvoir fiscal. Ainsi, dans sa jurisprudence élaborée depuis le début des années nonante, la Cour constitutionnelle a admis que, lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur compétent peut également viser, par ce biais, à encourager ou à décourager certains comportements adoptés par les contribuables. La circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence matérielle d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait nécessairement contraire aux règles répartitrices des compétences entre l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions.

La Cour constitutionnelle a même pu estimer qu'un législateur fiscal ne doit pas nécessairement renoncer, dans l'exercice de ses attributions fiscales, à toute disposition qui pourrait éventuellement influencer le comportement des contribuables dans un sens différent de celui qu'un autre niveau de

pouvoir, dans l'exercice de ses compétences matérielles, pourrait vouloir encourager¹¹⁴. Cette jurisprudence s'appuie sur l'idée que les compétences matérielles sont partagées, en Belgique, selon un complexe de normes distinct de celui qui organise la répartition des attributions fiscales entre les différentes collectivités politiques. Ceci a pour effet qu'un niveau de pouvoir donné est en mesure de mener, par le biais de l'instrument fiscal, une politique dans un domaine qui, matériellement parlant, ne relève plus de ses attributions matérielles.

Le souci d'équilibre est néanmoins garanti par la Cour constitutionnelle. Celle-ci censure l'autorité fédérale ou la Région qui, par l'utilisation de ses pouvoirs en matière d'impôt, empièterait trop sensiblement sur les attributions matérielles exclusives d'autres collectivités politiques. En d'autres termes, sur le fondement du principe de légalité, *un législateur fiscal ne peut, lorsqu'il modifie sa législation fiscale, rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs matériellement compétents, des compétences qui leur reviennent*¹¹⁵.

En guise d'illustration, le cas des **écotaxes fédérales** peut être ici évoqué. Introduites par le biais d'une loi du 16 juillet 1993¹¹⁶, les écotaxes, dont la nature fiscale a été confirmée par la Cour constitutionnelle¹¹⁷, visaient à « réduire significativement l'utilisation ou la consommation de produits générateurs de nuisances écologiques et/ou pour réorienter les modes de production et de consommation vers des produits plus acceptables sur le plan de l'environnement et sur le plan de la conservation des ressources naturelles »¹¹⁸. L'objectif premier du législateur fédéral était alors de modifier les comportements des producteurs et des consommateurs et donc de mener une politique en matière d'environnement et en matière de déchets, relevant de compétences attribuées aux Régions (art. 6, § 1^{er}, II, 1^o et 2^o, de la LSRI).

Dans plusieurs arrêts, la Cour constitutionnelle a été amenée à se pencher sur le respect, des règles répartitrices de compétences par le législateur fiscal fédéral en instaurant les écotaxes. Il ressortait de la définition même de l'écotaxe, de son montant et de déclarations faites tout au long des travaux préparatoires que l'objectif premier du législateur fédéral avait été de modifier les comportements des producteurs et des consommateurs, et donc de mener une politique en matière d'environnement et de déchets. Les mesures attaquées touchaient, dès lors, à des compétences matérielles attribuées

¹¹⁴ C.const., 13 juin 2013, n° 83/2013, B.3.3 et B.3.6.

¹¹⁵ Voy., à propos de la modification, en Région flamande, du régime de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement : C.A., 23 avril 1992, n° 31/92 ; C.A., 11 février 1998, n° 10/98. Voy., à propos de la taxe bruxelloise à charge des occupants d'immeubles bâtis et des titulaires de droits réels sur certains immeubles : C.A., 13 janvier 1994, n° 2/94 et n° 3/94 : « *Lorsqu'il lève une taxe, un législateur doit mettre en balance l'intérêt qu'il entend protéger avec d'autres intérêts quand ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres législateurs dans l'exercice de leurs compétences. Cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur* ».

¹¹⁶ Loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, M.B., 20 juillet 1993.

¹¹⁷ C.A., 2 février 1995, n° 4/95, B.5.3 ; voy. aussi les arrêts n° 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95, prononcés à la même date : « *Les écotaxes grevant des produits ne sont pas des « normes générales et sectorielles » visées à l'article 6, § 1^{er}, II, 1^o, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, modifiée par la loi spéciale du 8 août 1988, ni des « normes de produits » mentionnées à l'article 6, § 1^{er}, II, alinéa 2, 1^o, de la même loi spéciale, modifiée par la loi spéciale du 16 juillet 1993. Le législateur fédéral a donc pu qualifier l'écotaxe de mesure fiscale. En tant que mesure fiscale, l'écotaxe doit être examinée à la lumière des règles déterminant les compétences respectives de l'État, des communautés et des régions dans le domaine de la fiscalité, telles qu'elles existaient lors de l'élaboration des dispositions législatives entreprises* ».

¹¹⁸ Doc. parl., Sénat, 1992-1993, n° 558-1, p. 8 ; Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 897/1, p. 73.

aux Régions par l'article 6, § 1^{er}, II, 1^o et 20, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Certes détentrice d'une autonomie fiscale en la matière, l'autorité fédérale se voyait ainsi reprocher d'empiéter sur le domaine des compétences matérielles exclusives des Régions.

Dès lors qu'un tel impôt visait des objectifs que les Régions pouvaient poursuivre en vertu des compétences matérielles qui leur sont attribuées, la Cour a donc apprécié la conformité au principe de proportionnalité de l'initiative fiscale fédérale et estimé que le législateur fédéral, en agissant de la sorte, n'avait pas rendu impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les Régions, de leurs compétences matérielles. D'une part, si chaque Région devait prendre séparément des mesures dont le but est de freiner la mise à la consommation de certains produits et d'encourager l'emploi de matières jugées moins nuisibles à l'environnement, il pouvait en résulter que la commercialisation de ces produits aurait été soumise à des conditions différentes suivant la Région où ils sont mis en vente. De telles mesures étaient de nature à entraver la libre circulation de ces biens et fausser le jeu de la concurrence. La nécessité de tracer un cadre uniforme qui respecte l'union économique en matière d'écotaxes justifiait ainsi que le législateur fédéral use de sa compétence fiscale¹¹⁹. Selon la Cour constitutionnelle, l'intervention du législateur fédéral aurait été disproportionnée si elle avait abouti à priver les Régions de compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci. Force était toutefois de constater que les Gouvernements des Régions avaient été associés en fait à l'introduction des écotaxes (notamment, un accord de coopération concernant la destination donnée au produit de l'écotaxe et la coordination des politiques régionales en la matière, avait été conclu le 30 avril 1993¹²⁰). En outre, par le biais d'une loi spéciale du 16 juillet 1993, les écotaxes instaurés par l'autorité fédérale ont été transformés en « impôts régionaux » au sens de l'article 3 de la LSF ; en conséquence, des modifications concernant la base d'imposition, le taux et les exonérations des écotaxes ne pouvaient se réaliser qu'avec l'accord des Gouvernements des Régions. Il est ainsi apparu que les mesures attaquées avaient été adoptées et pouvaient être modifiées dans des conditions telles qu'elles n'affectaient pas la compétence des Régions de manière disproportionnée¹²¹.

Une autre illustration intéressante a trait à la **fiscalité des véhicules de société**. L'autorité fédérale a intégré des paramètres environnementaux (critère des émissions de CO₂) dans le calcul de l'avantage de toute nature découlant de l'utilisation privée d'une voiture de société. Adoptée au titre de la compétence du législateur fédéral vis-à-vis de la base d'imposition en matière d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés, cette mesure revêtait un caractère indéniablement fiscal. Le requérant en annulation devant la Cour constitutionnelle reprochait néanmoins à l'autorité fédérale

¹¹⁹ C.A., 2 février 1995, n° 4/95, B.5.7 ; voy. aussi les arrêts n° 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95, prononcés à la même date. Il est intéressant de constater que la Cour constitutionnelle a ici fait usage d'un principe d'encadrement des compétences matérielles et de la fiscalité fédérale et régionale, à savoir le principe de l'union économique et monétaire, pour apprécier concrètement le respect d'un autre principe d'encadrement de la fiscalité fédérale et régionale, à savoir le principe de proportionnalité dans l'usage d'une compétence fiscale par rapport aux compétences matérielles des autres niveaux de pouvoir.

¹²⁰ M.B., 5 octobre 1993. Par cet accord de coopération, les Régions s'étaient engagées, entre autres, à rechercher une interprétation commune des dispositions du livre III de la loi ordinaire du 16 juillet 1993, à rechercher des positions communes lors de toute révision d'accords volontaires avec les secteurs industriels portant sur les emballages et les déchets d'emballages et à se concerter sur la délivrance des attestations relatives aux taux de recyclage fixés dans les dispositions attaquées et sur d'autres mesures nécessaires à l'exécution de ces dispositions.

¹²¹ C.A., 2 février 1995, n° 4/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95, B.5.8 et B.6 ; voy. aussi les arrêts n° 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95, prononcés à la même date.

d'avoir empiété sur le domaine des compétences matérielles des Régions en matière de protection de l'environnement, et plus particulièrement de protection de l'air contre la pollution, et violé le principe de proportionnalité inhérent à la mise en œuvre de leurs compétences par les différents législateurs, essentiellement en omettant de se concerter avec les Régions.

La Cour constitutionnelle a néanmoins jugé que la mesure en cause n'était pas de nature à rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les Régions, de leurs compétences matérielles¹²².

Le point de départ du raisonnement de la Cour a trait aux buts poursuivis par le législateur fédéral. La disposition attaquée poursuivait *principalement* un objectif budgétaire et fiscal. En modifiant le mode de calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition, par un employeur, d'un véhicule que l'employé peut utiliser pour ses déplacements privés, le législateur fédéral entendait en premier lieu assurer des recettes fiscales produites par cette partie de l'impôt des personnes physiques¹²³.

Lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur peut également viser à encourager ou au contraire à décourager certains comportements. La circonstance que, ce faisant, il contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait contraire aux règles répartitrices de compétences entre l'autorité fédérale, les Communautés et les Régions. Il n'en irait autrement que si le législateur fédéral, par l'adoption de la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent¹²⁴.

Or, selon la Cour, si la disposition fiscale avait pour effet d'inciter les travailleurs bénéficiant d'un véhicule de société et les employeurs offrant la disposition de tels véhicules à faire porter leur choix sur un véhicule dont les émissions de CO₂ sont inférieures à la moyenne, il n'en résulterait pas que les Régions se trouveraient empêchées d'exercer leur compétence en matière de protection de l'air contre la pollution, *puisque un tel effet irait précisément dans le sens d'une réduction de cette pollution*¹²⁵.

Au demeurant, la Cour a franchi un pas supplémentaire en estimant qu'un *législateur fiscal* (en l'occurrence, le législateur fédéral) n'était pas forcé, lorsqu'il établit des impôts ou fixe leur régime, de renoncer à toute disposition qui pourrait éventuellement influencer le comportement des contribuables dans un sens différent de celui qu'un autre législateur *matériellement compétent* (en l'occurrence, les Régions), dans l'exercice de ses attributions en matière d'environnement, pourrait vouloir encourager. Tel ne serait le cas que si le législateur fiscal rendait à cette occasion impossible ou exagérément difficile l'exercice, par le législateur matériellement compétent, de ses compétences. Or, précisément, dans l'affaire ici en cause, il n'était nullement établi que la mesure fiscale fédérale¹²⁶

¹²² C.const., 13 juin 2013, n° 83/2013, B.3.7.

¹²³ *Ibid.*, B.3.2.

¹²⁴ *Ibid.*, B.3.3.

¹²⁵ *Ibid.*, B.3.4.

¹²⁶ La partie requérante soutenait qu'en prenant pour base de la taxation de l'avantage de toute nature le prix catalogue du véhicule, options comprises, le législateur fédéral rendait impossible la mise en œuvre par les Régions de leurs compétences en matière de protection de l'air dès lors que le prix des options ayant pour fonction de diminuer la pollution provoquée par le véhicule est compris dans ce prix catalogue et augmente, dès lors, la valeur de l'avantage taxé, ce qui rendait moins attractif l'achat de véhicules équipés de ce type d'options.

aurait rendu impossible ou exagérément difficile la mise en œuvre, par les Régions, d'une politique de lutte contre la pollution de l'air par les véhicules automobiles¹²⁷.

Plus généralement, la Cour constitutionnelle a relativisé l'importance de la concertation préalable entre niveaux de pouvoir, pourtant mise en valeur dans les arrêts prononcés à propos des écotaxes. Ainsi, en règle, l'absence de concertation lors de l'exercice de compétences dans une matière dans laquelle le législateur spécial n'a pas prévu d'obligation à cette fin n'est pas constitutive d'une violation des règles répartitrices de compétences. Dans le cas d'espèce relatif au régime des véhicules de société, la cour a jugé que les compétences concernées n'étaient pas à ce point imbriquées qu'elles n'auraient pu être exercées qu'après la mise en œuvre d'une forme de collaboration ou de coopération entre les législateurs compétents¹²⁸.

¹²⁷ C.const., 13 juin 2013, arrêt n° 83/2013, B.3.6 et B.3.7.

¹²⁸ *Ibid.*, B.3.8.

Section V. L'introduction d'une tarification carbone en Belgique : autorité(s) compétente(s) et procédure à suivre

Objet : en prenant pour point d'ancrage les trois scénarios énumérés sous la Section I ci-avant (eux-mêmes subdivisés en plusieurs variantes), la présente Section détermine, sur le fondement des règles de répartition des compétences fiscales, le ou les niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges, ainsi que les contraintes caractérisant les procédures normatives applicables.

En outre, dès lors que l'autorité fiscalement compétente ne correspond pas nécessairement à celle qui peut réglementer une matière donnée et effectuer les dépenses publiques s'y rapportant, le système de répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions fait l'objet de développements complémentaires, de manière à clarifier les enjeux liés à l'utilisation des recettes engrangées par la taxe carbone.

Après avoir examiné les principes qui sous-tendent la répartition des compétences matérielles (Section III), d'une part, et fiscales (Section IV), d'autre part, il convient désormais, en prenant pour point d'ancrage les trois scénarios énumérés sous la Section I ci-avant (eux-mêmes subdivisés en plusieurs variantes), de déterminer concrètement le ou les niveaux de pouvoir compétents pour introduire une tarification carbone, sous la forme d'un impôt, dans les secteurs non-ETS belges. Pour chaque variante des scénarios I à III, il est fait état du type d'acte à adopter, de la trajectoire normative à suivre, de la majorité à obtenir, de l'autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif, ainsi que du régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système (ex. modification de la formule de calcul). Quant à la forme que revêt l'impôt en question, elle se détermine, pour l'essentiel, à partir des suggestions émises dans le rapport final issu de la consultation organisée par le Débat National sur la tarification carbone en Belgique¹²⁹ **(V.1)**.

Comme cela a été souligné dans les deux sections précédentes du présent rapport, les *compétences matérielles* sont partagées, en Belgique, selon un complexe de normes distinct de celui qui organise la répartition des *compétences fiscales* entre les différentes collectivités politiques. Ceci a pour effet qu'un niveau de pouvoir donné est en mesure de mener, par le biais de l'instrument fiscal, une politique dans un domaine qui ne relève pas de ses attributions matérielles. Or, comme cela a été dit, la tarification carbone devra en principe¹³⁰ revêtir la

¹²⁹ Belgian National Debate on Carbon Pricing, *Final Report*, June 2018, <https://climat.be/2050-fr/tarification-carbone>.

¹³⁰ Comme cela a été indiqué dans l'introduction du présent rapport, des exceptions ont été envisagées dans le rapport final de la consultation organisée par le Débat national sur la tarification carbone en Belgique : en matière de transports, il n'est pas inconcevable que la tarification carbone s'inscrive dans le cadre de l'élaboration d'une tarification routière qui, dans une des trois Régions du pays (la Wallonie) et uniquement pour les poids lourds en l'état actuel des choses, est qualifiable de « redevance » et non d'impôt ; pour le secteur de l'industrie non-ETS, l'on a également considéré l'hypothèse de l'absence de taxe et d'une réforme des systèmes régionaux d'accords

forme d'un impôt (ou taxe), de manière telle que la détermination de l'autorité compétente dépend des règles de répartition des compétences fiscales entre l'autorité fédérale et les Régions¹³¹, et non des règles distribuant les compétences matérielles. Il n'en demeure pas moins qu'une clarification de ces dernières en relation avec la matière de l'environnement et du climat au sens large s'avère nécessaire, notamment pour comprendre les enjeux liés à l'utilisation des recettes engrangées par la taxe. Pour rappel, les compétences matérielles se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non-fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances. En guise donc de vis-à-vis par rapport aux éléments proprement fiscaux, quelques développements sont consacrés aux attributions matérielles de l'autorité fédérale et des Régions (V.2).

V.1. Niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges et contraintes institutionnelles

- **V.1.1. Options relatives à la forme sous laquelle une future taxe carbone pourrait se matérialiser (Débat National sur la tarification carbone en Belgique : rapport final de la consultation)**

Conformément aux conclusions du Débat National, l'introduction d'une tarification carbone est envisagée pour :

- Les **bâtiments** :
 - L'option retenue consiste à instaurer une tarification carbone sous la forme d'une **composante additionnelle aux droits d'accises sur tous les combustibles fossiles** ;
- Les **transports** :
 - Deux options alternatives ou cumulatives sont suggérées :
 - i. Soit, instauration d'une tarification carbone en tant que **composante additionnelle aux droits d'accises sur tous les carburants fossiles** ;
 - ii. Soit, instauration d'une tarification carbone par le biais du **système de tarification routière** (prélèvement kilométrique) ;

Les deux options seraient exclusives l'une de l'autre ou, au contraire, se complèteraient, à condition, dès lors, que la somme des composantes carbone ne dépasse pas le prix carbone tel que déterminé dans la trajectoire.

volontaires (*Energiebeleidsovereenkomsten* en Flandre et *Accords de Branche* en Wallonie) existants afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser.

¹³¹ L'hypothèse d'une taxe carbone introduite au niveau des collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise) n'est pas envisagée dans le présent rapport.

- **L'industrie non-ETS** :
 - Deux options alternatives ou cumulatives sont suggérées :
 - i. Soit, tarification graduelle de toutes les émissions issues de la combustion des combustibles fossiles sous la forme d'une **composante additionnelle aux droits d'accises** et traitement spécial pour les émissions liées aux procédés industriels ;
 - ii. Soit, absence de taxe et réforme des **systèmes régionaux d'accords volontaires** (*Energiebeleidsovereenkomsten* en Flandre et *Accords de Branche* en Wallonie) existants afin d'inclure un prix explicite du carbone dans l'évaluation des projets ou investissements à réaliser ;

- **L'agriculture**
 - Application d'un prix carbone à toutes les émissions issues de combustibles fossiles émanant de sources non fixes par le biais de **taxes énergétiques (accrués)** ; application d'un prix carbone aux émissions liées à l'énergie émanant de sources fixes, selon une **alternative similaire aux options retenues pour l'industrie non-ETS**

- Les **déchets**
 - Application d'un prix carbone aux émissions provenant de l'incinération des déchets, avec possible intégration dans les taxes environnementales existantes ; application d'un prix carbone aux émissions non-CO₂ provenant d'autres sources, avec possible intégration dans les taxes environnementales existantes.

- Les **gaz fluorés**
 - La pertinence de la mise en œuvre d'une tarification carbone n'est pas tranchée à ce stade de la discussion.

L'évaluation juridique qui suit se concentre principalement sur les deux premiers secteurs (bâtiments et transports) et, plus accessoirement, sur les autres secteurs évoqués ci-avant. Un point majeur et essentiel ressort des propositions faites ci-avant, à savoir le lien étroit qui existerait entre le dispositif de tarification carbone, d'une part, et un impôt déjà existant au niveau fédéral, les droits d'accises, dont la taxe carbone pourrait revêtir la forme d'une « composante additionnelle », d'autre part.

Les droits d'accises sont des ***impôts indirects qui frappent la consommation ou l'utilisation de certains produits***, qu'ils soient fabriqués à l'intérieur du pays, qu'ils proviennent d'un État membre de l'Union européenne ou qu'ils soient importés d'un pays tiers à l'Union européenne. On distingue : les droits d'accises (ordinaires), les droits d'accises spéciaux, la cotisation sur l'énergie (pour les produits

énergétiques et l'électricité)¹³², la redevance de contrôle (sur le fuel domestique)¹³³. L'accise totale est la somme des quatre catégories.

En termes de **classification des accises**, l'on distingue :

-- Les *produits d'accises harmonisés au niveau communautaire* : les produits énergétiques et l'électricité ; les tabacs manufacturés ; l'alcool et les boissons alcoolisées (bières, vins, boissons fermentées autres que les bières et le vin, produits intermédiaires et alcool éthylique proprement dit). Ces produits sont soumis à un droit d'accise (ordinaire), commun à l'UEBL (Union économique belgo-luxembourgeoise)¹³⁴, et à un droit d'accise spécial (outre, le cas échéant, une cotisation sur l'énergie et une redevance de contrôle), dont le montant est destiné au Trésor national belge (budget de l'autorité fédérale) exclusivement ;

-- Les *produits d'accises nationaux* (qui ne sont pas harmonisés au niveau communautaire) : boissons non alcoolisées ; café. Ces produits sont soumis à un droit d'accise (ordinaire) dont le montant est destiné au Trésor national belge (budget de l'autorité fédérale).

Les droits d'accises se calculent en fonction de chaque produit, sur le fondement de paramètres liés à la quantité ou à la valeur.

¹³² La cotisation sur l'énergie a été introduite, en droit belge, par le biais de la loi du 22 juillet 1993 instaurant une cotisation sur l'énergie en vue de sauvegarder la compétitivité et l'emploi (*M.B.*, 29 juillet 1993). Le Gouvernement de l'époque avait décidé de réduire les cotisations patronales de sécurité en faveur des secteurs les plus exposés à la concurrence internationale. Pour financer cette opération, il avait été décidé d'instaurer une cotisation sur la consommation d'énergie, dont le produit serait intégralement affecté au financement de la sécurité sociale. Dans ce cadre, le Gouvernement belge s'était inspiré des propositions de directive européenne tendant à instaurer une taxe énergie-CO₂. En principe, cette taxe européenne, alors en discussion, aurait dû avoir une double composante : la taxation de la consommation d'énergie, d'une part, et la taxation des émissions de CO₂, d'autre part. Le produit de cette taxe était supposé servir à compenser des diminutions dans d'autres domaines de la fiscalité ou de la parafiscalité. La cotisation sur l'énergie ainsi instaurée par le législateur belge « anticipait » sur ce projet européen qui, en fin de compte, n'a pas abouti. L'ajustement au modèle européen alors en discussion n'était cependant que partiel : la cotisation belge ne devait se baser que sur la composante énergétique. La philosophie initiale de la taxe en question, selon les travaux parlementaires de l'époque, était de maintenir une neutralité entre les différents vecteurs énergétiques, du moins en ce qui concerne les combustibles (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-93, n° 1096/1, pp. 1-4). En 2004, lors de la transposition en Belgique de la directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, cette cotisation a été reprise par les accises au sens large. Ainsi, depuis lors, il faut entendre par *accises au sens large* l'ensemble formé par le *droit d'accise au sens strict*, le *droit d'accise spécial*, la *redevance de contrôle sur le gazole de chauffage* et la *cotisation sur l'énergie* (A.R. du 29 février 2004 modifiant la loi du 22 octobre 1997 relative à la structure et aux taux des droits d'accise sur les huiles minérales, *M.B.*, 5 mars 2004 ; loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004, art. 414). Le maintien de la cotisation sur l'énergie en tant que taxe distincte à proprement parler, c'est-à-dire son absence d'intégration formelle dans les accises au sens strict, résultait alors d'un souci de conserver le principe d'une affectation budgétaire spécifique.

¹³³ La redevance de contrôle sur le fuel domestique est en vigueur en Belgique depuis le 1^{er} janvier 1993. Ce prélèvement est survenu après qu'il a été décidé, au niveau européen, que les États membres tels que la Belgique, qui n'appliquaient pas d'accise au fuel domestique au 1^{er} janvier 1993, étaient en droit de maintenir un tarif nul, à condition toutefois de pratiquer par ailleurs une « redevance de contrôle » d'un montant initialement fixé à 5 ECU par 1 000 litres.

¹³⁴ Compte tenu des dispositions résultant de la Convention instituant l'Union économique belgo-luxembourgeoise, les droits d'accises ordinaires sont communs à la Belgique et au Grand-Duché de Luxembourg, alors que le droit d'accise spécial, la redevance de contrôle et la cotisation sur l'énergie sont réservés à la Belgique.

Les produits soumis à accise sont soumis à l'accise lors de leur production ou extraction ou lors de leur importation.

L'accise est *exigible* au moment de la *mise à la consommation* dans le pays, à savoir lors de la sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits, lors de la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé, lors de la production de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits et lors de l'importation, sauf si les produits soumis à accise sont, à l'importation, placés immédiatement sous un régime de suspension de droits. L'accise est également exigible lors de la constatation de manquants qui doivent être soumis à l'accise.

Un *régime de suspension de droits* est un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus.

En principe, le paiement s'effectue au comptant au moment de la naissance de la dette fiscale. Sous certaines conditions et après cautionnement, un délai de paiement, différent en fonction du produit, peut être accordé.

En ce qui concerne l'électricité et le gaz naturel, l'accise devient exigible dans le chef du distributeur au moment de leur fourniture par ce dernier au consommateur. La fourniture est réputée s'opérer à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement pour les fournitures de gaz naturel et d'électricité à caractère continu qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs¹³⁵.

Les produits énergétiques et l'électricité, l'alcool et les boissons alcoolisées ainsi que les tabacs manufacturés font l'objet d'une directive européenne relative au régime général d'accise (« directive horizontale ») (directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE). Par ailleurs, des directives concernant les structures et les taux d'accise de ces produits, ainsi que concernant la taxation des produits énergétiques et l'électricité, sont également d'application. À cet égard, dans le contexte de la présente étude, il convient de mentionner tout particulièrement la directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2004.

En droit belge interne, il convient tout particulièrement d'être attentif à la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise (*M.B.*, 31 décembre 2009), ainsi qu'à la loi-programme du 27 décembre 2004, chapitre XVIII du Titre XI (*M.B.*, 31 décembre 2004). Cette dernière concerne tout particulièrement les produits énergétiques et l'électricité. Pour l'application du Chapitre XVIII de la loi-programme du 27 décembre 2004, on entend par « accises » le droit d'accise, le droit d'accise spécial, la redevance de contrôle sur le fuel domestique et la cotisation sur l'énergie.

¹³⁵ Le distributeur est tenu de déposer, au plus tard le vingtième jour de chaque mois, une déclaration de mise à la consommation relative aux factures de consommation et aux factures intermédiaires du mois précédent, et d'acquitter au comptant l'accise exigible. En ce qui concerne les accises exigibles sur les factures intermédiaires, le distributeur peut acquitter celles-ci sous forme d'avances.

À titre d'exceptions, la tarification carbone emprunterait d'autres voies fiscales (taxe kilométrique ; taxe énergétique autre que les droits d'accises ; taxes environnementales ; taxe sur les déchets) ou non-fiscales (redevance kilométrique ; réforme des systèmes régionaux d'accords volontaires).

- **V.1.2. Niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges et contraintes institutionnelles : scénario I**

Comme cela a été précisé dans l'introduction générale du présent rapport, le niveau de pouvoir qui établit et collecte la taxe carbone est aussi celui qui en utilise le produit pour couvrir ses propres dépenses publiques. Ce niveau de pouvoir est *soit* l'autorité fédérale, *soit* les Régions¹³⁶. Ce scénario global peut se concevoir sous trois formes distinctes alternatives (I-1 ; I-2 ; I-3).

SCENARIO 1.- SANS TRANSFERT DE RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR
<i>Variante I-1 – Taxe carbone fédérale</i>
L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.
<i>Variante I-2 – Taxes carbonées régionales</i>
La tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de <i>non bis in idem</i> .
<i>Variante I-3 – Taxe carbone fédérale et taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes</i>
Tant l'autorité fédérale que les Régions prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone ; chaque niveau de pouvoir utilise ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, ses propres dépenses publiques.

- ***Variante I-1 : Taxe carbone fédérale***

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; **elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques**. Il s'agit de l'hypothèse la plus « simple » du point de vue juridique car elle ne nécessite l'action – uniforme pour l'ensemble du territoire belge – que d'une seule collectivité politique, à savoir

¹³⁶ Le scénario repose sur l'idée d'une action des trois Régions, ce qui exclut l'hypothèse d'une tarification carbone émanant uniquement d'une ou de deux Régions.

l'autorité fédérale. Dans ce cas de figure, les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.

Successivement, l'on examine ici la procédure à suivre pour instaurer le régime de tarification du carbone conformément à cette première variante du scénario : type d'acte, trajectoire normative à suivre, majorité à obtenir, autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif et régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système.

- *Type d'acte, trajectoire normative à suivre, majorité à obtenir*

Quant au *type d'acte* par lequel la taxe carbone serait introduite, il doit nécessairement s'agir d'une **loi fédérale**. En vertu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, « *aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ». Ceci signifie que **tant la décision d'introduire l'impôt dans l'ordre juridique que les « éléments essentiels » du régime de celui-ci doivent directement faire l'objet d'un acte adopté par l'assemblée démocratiquement élue compétente**. En principe donc, toute délégation, par laquelle l'assemblée élue confierait la mise en œuvre de tout ou partie de ses prérogatives fiscales au pouvoir exécutif ou à toute autre autorité ou entité, sera considérée comme étant, en principe, contraire à la Constitution. Les termes « par une loi », inscrits à l'article 170 précité, sont interprétés comme une interdiction faite à l'exécutif (au Roi) de lever lui-même des impôts, même avec l'habilitation du Parlement. Le respect de ce principe de légalité de l'impôt est placé sous le contrôle de la Cour constitutionnelle qui statue, par voie d'arrêts, sur recours en annulation ou, alternativement, sur question préjudicielle posée par une autre juridiction.

La notion d'« éléments essentiels » de l'impôt (« chasse-gardée » du législateur) a été précisée, au fil du temps, par la Cour constitutionnelle. Ceux-ci ne se confondent pas avec les autres éléments dits accessoires ou secondaires, dont la délégation explicite ou implicite au pouvoir exécutif est admise par voie de principe. Cette distinction conceptuelle, à propos de laquelle la section de législation du Conseil d'État s'est régulièrement exprimée¹³⁷, ne va pas de soi. Pour la Cour constitutionnelle, l'expression d'« éléments essentiels de l'impôt » renvoie

¹³⁷ Par ex., avis de la section de législation du Conseil d'État relatif au projet de loi portant des dispositions fiscales et budgétaires, *Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 758/1 ; avis du 6 juillet 1983 relatif à une proposition de décret créant un Fonds communautaire d'aide aux artistes, *Doc.*, C.C.F., 1981-1982, n° 13/2, p. 6 ; avis du 9 octobre 2003 relatif à l'avant-projet d'ordonnance relative aux aides régionales pour les investissements généraux en faveur des micro, petites ou moyennes entreprises, *Doc., Parl. brux.*, 2003-2004, n° A-534/1, p. 20.

à la désignation des redevables¹³⁸, à la matière imposable et à la base d'imposition¹³⁹, ainsi qu'au taux et, plus généralement, au montant de l'impôt¹⁴⁰ – qui doit être objectivement déterminable pour chaque redevable¹⁴¹ –, auxquels s'ajoute, en cas de mise en œuvre de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution¹⁴², les éventuelles exemptions et modérations fiscales¹⁴³. Pour les exemptions, des éléments de souplesse sont parfois constatés dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle¹⁴⁴.

La Cour constitutionnelle utilise, dans le cadre du contrôle du respect du principe de légalité de l'impôt, la formulation suivante. Selon elle, les articles 170 et 172, alinéa 2, de la Constitution « ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée au Roi n'est pas contraire au principe de légalité pour autant qu'elle soit définie d'une manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur »¹⁴⁵. Il faut y voir, selon nous, la volonté de la Cour de n'exiger, de la part de

¹³⁸ C.const., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.12 ; C.const., 12 juillet 2012, n° 88/2012, B.8.3. Voy. aussi, C.const., 3 mars 2016, n° 37/2016, B.7.2 : « En déléguant au Roi, à l'article 58, § 1^{er}, alinéa 5, du Code de la TVA, le pouvoir de déterminer le moment de l'exigibilité de la TVA sur les tabacs manufacturés et de déterminer qui est tenu de payer celle-ci à ce moment-là, le législateur n'a pas habilité le Roi à déroger aux articles 4 à 8bis du Code de la TVA, lesquels déterminent qui doit être désigné comme assujetti au sens de ce même Code. Le fait de déterminer le moment de l'exigibilité de la TVA sur les tabacs manufacturés ne peut en effet être considéré comme un élément essentiel de la taxe en question, à savoir la désignation de l'assujetti à la taxe ».

¹³⁹ C.const., 24 avril 2008, n° 72/2008, B.6. Comp., toutefois, avec C.const., 17 octobre 2007, n° 131/2007, B.5.1. à B.5.3 (à propos du régime de taxation forfaitaire prévu par l'article 56, § 1^{er}, du Code de la TVA).

¹⁴⁰ C.A., 3 juillet 2002, n° 117/2002, B.4. Voy. aussi, entre autres, C.A., 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.16.2 : « Le montant de l'impôt constitue un élément essentiel d'une imposition » ; arrêt n° 57/2005, du 16 mars 2005, B.9.1 (détermination des opérations pour lesquelles les communes ont la qualité d'assujetti à la TVA : élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée) ; arrêt n° 86/2005, du 4 mai 2005, B.26 (identification des redevables) ; arrêt n° 124/2006, du 28 juillet 2006, B.9 et arrêt n° 145/2006, du 28 septembre 2006, B.17.3 (redevable et matière imposable).

¹⁴¹ C.const., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.12.

¹⁴² « Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie *que par une loi* ».

¹⁴³ C.A., 6 octobre 1999, n° 105/99, B.3-B.6.2 ; C.A., 14 décembre 2005, n° 186/2005, B.7.1.

¹⁴⁴ C.A., 6 octobre 1999, n° 105/99, B.3-B.6.2 : selon la Cour, l'article 305 de la loi générale sur les douanes et accises, qui confère à l'administration un pouvoir d'exemption discrétionnaire, aboutit à priver les contribuables de la garantie essentielle que nul ne peut être soumis à un impôt ou en être exempté qu'en vertu d'une norme prise par une assemblée démocratiquement élue ; dans cette interprétation, l'article 305 précité viole les articles 10 et 11 lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution (principe d'égalité et de non-discrimination lu de manière combinée avec le principe de légalité) ; néanmoins, *dès lors que le législateur a, par l'article 305, fixé explicitement une règle générale de déduction de droits d'accise au cas où les marchandises viennent à manquer et en a réglé les aspects essentiels, il peut, pour des cas très particuliers de force majeure, habiliter l'administration à accorder une exemption de paiement. Il ne peut en effet être exigé du législateur qu'il détermine tous les cas où l'exemption est possible, dans une matière où la diversité des situations ne permet pas de les prévoir toutes.*

¹⁴⁵ C.A., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.30 ; C.A., 21 février 2007, n° 32/2007, B.7 ; C.const., 17 octobre 2007, n° 131/2007 ; C.const., 17 juillet 2008, n° 106/2008, B.11.2 ; C.const., 13 juin 2013, n° 85/2013, B.5 ; C.const., 23 janvier 2014, n° 10/2014, B.5 et B.6 ; C.const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.6 à B.7.4 (à propos d'un prélèvement – impôt de répartition – imposé en vue du financement des frais encourus par la CWaPE dans la mise en œuvre du mécanisme de certificats verts) ; C.const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6. à B.7.4. (à propos d'un prélèvement – impôt de répartition – imposé en vue du financement des frais encourus par la CWaPE dans la mise en œuvre du mécanisme de certificats verts) ; arrêt n° 30/2017, 23 février 2017 (à propos du régime flamand

l'assemblée démocratiquement élue compétente, que la détermination directe des « éléments essentiels des éléments essentiels » de l'impôt, l'essence de l'essence donc. Des points de détail relatifs à la base ou au taux d'imposition peuvent être valablement confiés, en toutes circonstances, à la diligence de l'autorité exécutive compétente¹⁴⁶.

L'article 170 de la Constitution est aussi interprété par la Cour constitutionnelle comme fondant l'exigence de clarté de la loi fiscale. Ainsi, à titre d'illustration, à propos de ladite *fairness tax*, la Cour constitutionnelle a considéré que « le principe de légalité en matière fiscale garanti par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution exige ensuite que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels la base imposable peut être déterminée »¹⁴⁷. Ce contrôle juridictionnel de la clarté et précision de la norme en matière d'impôts constitue une évolution marquante de la jurisprudence récente en matière de théorie générale de la fiscalité.

du prélèvement kilométrique) ; arrêt n° 24/2018, 1^{er} mars 2018 arrêt n° 188/2019, 20 novembre 2019, B.15.2 à B.16 : « B.15.3. Le principe de légalité fiscale garanti par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution exige par ailleurs que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est redevable et pour quel montant. La condition que les impôts et exemptions d'impôts doivent être clairement définis par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, s'il est ou non redevable et pour quel montant ».

¹⁴⁶ Si les délégations au pouvoir exécutif, portant sur ces éléments essentiels d'un impôt, sont en principe inconstitutionnelles, il n'est pas rare, en pratique, de voir le législateur habiliter le Roi ou ses ministres, et même l'administration, à établir eux-mêmes des règles contribuant à la détermination des éléments essentiels de la dette fiscale, et ce, sous réserve le plus souvent d'une confirmation législative ultérieure. On trouve des exemples de telles délégations dans des lois de pouvoirs spéciaux, dans des lois-cadres et, le cas échéant, dans le corps des codes fiscaux permanents. Elles heurtent *a priori* le prescrit de l'article 170 de la Constitution. La Cour constitutionnelle fait preuve, vis-à-vis de certaines de ces délégations, de clémence et, pourrait-on dire, de pragmatisme. Sous certaines conditions strictes, la jurisprudence admet que le législateur confère au gouvernement le pouvoir de déterminer certains éléments essentiels de prélèvements qualifiables de fiscaux. Selon la Cour, « puisque la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas de réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette habilitation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation, et qu'en l'absence de confirmation, les arrêtés adoptés soient privés d'effets ». À suivre ce raisonnement initié dans l'arrêt n°18/98 du 18 février 1998 (B.7-B.9), la tolérance de la Cour constitutionnelle envers ce type de contournement de la règle contenue à l'article 170 – ainsi qu'à l'article 172, alinéa 2 – de la Constitution repose sur les conditions suivantes : 1. l'existence de circonstances spéciales qui justifient, voire nécessitent le recours à la technique de la délégation ; 2. une habilitation explicite et sans équivoque ; 3. une délégation limitée dans le temps (arrêt n° 195/2004 du 1^{er} décembre 2004, B.16.4) ; 4. l'exigence d'une ratification législative des arrêtés adoptés en vertu de l'habilitation, et ce dans un délai relativement court – en principe fixé dans la loi d'habilitation (arrêt n° 195/2004 du 1^{er} décembre 2004 ; arrêt n° 57/2005, du 16 mars 2005, B.9.1 et B.9.2) ; 5. la privation rétroactive d'effets des arrêtés non confirmés par une loi dans le délai requis (arrêt n°32/2000, du 21 mars 2000, B.7.7). Il convient de noter, toutefois, que certaines de ces conditions sont appréciées de manière souple par la Cour constitutionnelle, la quatrième (l'exigence de ratification législative par l'assemblée démocratiquement élue) apparaissant comme étant la plus essentielle de toutes.

¹⁴⁷ C.const., 1^{er} mars 2018, n° 24/2018, B.23.2.

Sous réserve de l'application de l'article 173 de la Constitution, le principe de légalité ne concerne que les « impôts » à proprement parler, à l'exclusion donc des prélèvements et autres charges non qualifiables comme tels. Ainsi, une rétribution-redevance se voit appliquer un principe de légalité moins contraignant, sur le fondement de l'article 173 de la Constitution. Les autres prélèvements, tels que les cotisations sociales, ou plus généralement la parafiscalité, ne font pas l'objet de garantie de légalité particulière dans la Constitution.

En ce qui concerne la *trajectoire normative à suivre*, il convient de mettre en œuvre la **procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales**. Les lois sont les actes juridiques qui expriment la volonté du législateur fédéral¹⁴⁸. Le pouvoir législatif fédéral est exercé, en matière fiscale, par le Roi et la Chambre des représentants. C'est donc la procédure du monocrisme, consacrée à l'article 74 de la Constitution, qui est d'application. Les propositions et projets de loi qui mettent en œuvre le pouvoir fiscal sont examinés, débattus et votés par la seule Chambre des représentants, le Sénat ne prenant aucune part au processus.

Les conditions ordinaires de majorité et de quorum pour adopter une loi sont exprimées à l'article 53 de la Constitution selon lequel : « Toute résolution est prise à la majorité absolue des suffrages, sauf ce qui sera établi par les règlements des Chambres à l'égard des élections et présentations. En cas de partage des voix, la proposition mise en délibération est rejetée. Aucune des deux Chambres ne peut prendre de résolution qu'autant que la majorité de ses membres se trouve réunie ». Ces conditions sont d'application en l'absence de prescription contraire. Rien dans la Constitution ni dans la LSF ni encore dans la LSRI n'indique que le Parlement fédéral, en introduisant un impôt du type « taxe carbone », devrait respecter une majorité particulière. Partant, le Parlement peut adopter un projet de loi relatif à ces matières, pour autant que la majorité de ses membres¹⁴⁹ se trouve réunie et que le texte soumis au vote recueille la majorité absolue des suffrages¹⁵⁰.

- *Autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif*

Si le rôle normatif de l'exécutif en matière fiscale est limité, il est cependant loin d'être inexistant : la loi peut en effet être complétée par des textes réglementaires ayant pour objet, dans le respect de la règle établie par la loi, des éléments secondaires ou accessoires de l'impôt. C'est ainsi que la réglementation fiscale contient des arrêtés royaux d'exécution – et même des arrêtés ministériels –, tels que l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus ou les nombreux arrêtés royaux d'exécution du Code de la taxe sur la valeur

¹⁴⁸ Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge - Fondements et institutions*, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 109.

¹⁴⁹ Cela signifie que plus de la moitié des membres doivent être présents.

¹⁵⁰ Cela signifie que plus de la moitié des suffrages doivent être favorables au projet.

ajoutée. Ainsi, le Roi (c'est-à-dire, en pratique, le Gouvernement fédéral) élaborera les arrêtés nécessaires relatifs aux éléments non-essentiels du régime juridique de la taxe carbone¹⁵¹.

De même, c'est le Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales, qui assurera le service de la taxe en question. Le service de l'impôt comprend, pour rappel, le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, le contentieux y afférent, ainsi que la perception et le recouvrement, en ce compris les frais et intérêts. Si le prélèvement revêt la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises, il est raisonnable de penser, conformément au précepte selon lequel « l'accessoire suit le principal », que le SPF Finances sera en charge de cette tâche.

- *Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système*

En principe, toute modification des paramètres utilisés pour le calcul de la taxe carbone ne peut se matérialiser que par le biais d'un acte revêtant la même forme que l'acte modifié.

Il n'en demeure pas moins que le législateur, lorsqu'il met en place le régime juridique de la taxe carbone peut introduire directement dans la loi des facteurs ou paramètres qui permettent une adaptation *automatique* du montant à payer. Dès lors que le montant de l'impôt, et donc ses paramètres de calcul, doivent se retrouver directement dans la loi, il convient que ces facteurs d'adaptation suffisent pour aménager le montant à devoir, sans qu'il

¹⁵¹ L'article 11 de la loi générale sur les douanes et accises (ci-après : L.G.D.A.) a été soumis pour appréciation à la Cour constitutionnelle, et ce sous l'angle du respect du principe de légalité de l'impôt. Il était libellé comme suit : « § 1^{er}. Sans préjudice des règlements et des décisions de caractère général du Conseil ou de la Commission des Communautés européennes pris en matière de douane, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, prendre toutes mesures en matière de douane et d'accise, propres à assurer la bonne exécution d'actes, décisions, recommandations ou arrangements internationaux, ces mesures pouvant comprendre l'abrogation ou la modification de dispositions légales. § 2. L'ensemble des arrêtés pris au cours d'une année par application du § 1^{er}, fait l'objet d'un projet de loi de confirmation dont les Chambres législatives sont saisies au début de l'année suivante ». Ce pouvoir que l'article 11 précité confère au Roi fait naître une différence de traitement entre la catégorie des redevables qui bénéficient de la garantie constitutionnelle précitée et celle des redevables de douanes et accises, qui se voient privés de cette garantie. Cette différence de traitement n'est en principe pas justifiable. L'article 11, § 2, de la L.G.D.A. a toutefois prévu que les arrêtés ainsi pris par le Roi devaient faire l'objet d'une loi de confirmation. Or, la loi de confirmation dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt ici évoqué de la Cour constitutionnelle, avait été adoptée tardivement. Toutefois, selon la Cour, compte tenu en particulier du fait que le Roi s'est borné à transposer dans le droit interne un certain nombre de prescriptions techniques de directives européennes, en étant dans une large mesure lié – comme cela aurait du reste aussi été le cas pour le législateur lui-même – par le contenu des dispositions des directives en cause qui devaient être transposées, une telle confirmation tardive ne constitue pas en l'espèce une violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (C.A., 28 mars 2002, n° 60/2002, B.2.5). Cet arrêt illustre la souplesse avec laquelle la Cour constitutionnelle apprécie, parfois, les critères aux « tolérances » dont elle fait preuve pour l'appréciation du respect du principe constitutionnel de légalité de l'impôt. Voy. encore, à propos de la même disposition légale, C.A., 21 septembre 2005, n° 143/2005 (où la Cour donne de l'importance, pour couvrir la tardiveté de la confirmation législative des arrêtés royaux ayant modifié des éléments essentiels du régime des accises, au fait que les arrêtés en question reprenaient quasi textuellement les dispositions comprises dans une directive européenne).

faillie passer par une décision du Gouvernement impliquant une appréciation (en opportunité) de sa part. Autrement dit, les conditions et l'étendue de l'adaptation doivent être suffisamment précises dans la « loi » et ne pas dépendre, pour l'essentiel, d'un acte de l'exécutif. À titre d'exemple, l'on peut citer l'article 420, § 3, de la loi-programme du 27 décembre 2004 (« taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Détermination du montant de l'accise ») qui prévoit que :

« le droit d'accise spécial sera augmenté à partir de la première et lors de chaque diminution de prix maximum fixé par le contrat programme relatif à un régime des prix de vente des produits pétroliers conclu entre l'État belge et le secteur pétrolier, en tenant compte à chaque fois du fait que la hausse du droit d'accise spécial ne peut correspondre qu'à la moitié de la baisse du maximum du prix hors T.V.A. des produits directs repris au contrat programme, étant entendu que l'augmentation annuelle ne peut dépasser le montant fixé sous 1°.

Lors de chaque baisse de prix maximum entraînant la hausse du droit d'accise spécial, le ministre des Finances publie un avis officiel au Moniteur belge, mentionnant le montant du prix maximum hors T.V.A., le nouveau taux du droit d'accise spécial ainsi que sa date d'entrée en vigueur ».

À notre sens, pareille formulation ne heurte pas le principe constitutionnel de légalité, car la marge de manœuvre laissée au Roi demeure faible, compte tenu de la précision des termes d'adaptation tels que repris dans la loi.

○ **Variante I-2 : Taxes carbone régionales**

Dans la seconde variante du scénario I, la tarification carbone est mise en place, non pas par l'autorité fédérale, mais par chacune des Régions. Ainsi, **chaque Région établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement** (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes¹⁵²).

Ainsi, au sein de la Section IV ci-avant, nous avons décrit les trois catégories d'autonomie fiscale dont bénéficient les trois Régions belges : 1. les *taxes régionales propres* ; 2. la *fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux »* ; 3. la *fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional*.

¹⁵² En vertu de l'article 6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, VIII, 9°, de la LSRI, les Régions sont compétentes pour le « financement général des communes, des agglomérations (...) et des provinces ». Elles peuvent donc décider librement de majorer les moyens financiers des collectivités locales en utilisant, pour ce faire, le surcroît de recettes engendrées par la taxe carbone. Elles peuvent aussi décider d'en affecter un pourcentage aux communes ou aux provinces.

Ce serait au titre de la première catégorie précitée d'autonomie fiscale – les **taxes régionales propres** – que les trois Régions¹⁵³ établiraient ainsi un mécanisme de tarification carbone.

Ce scénario présuppose l'absence d'intervention de l'autorité fédérale pour la détermination du régime de la tarification carbone ; autrement dit, seules les Régions « tariferaient » le carbone à proprement parler, au titre de leur autonomie fiscale propre directement fondée sur l'article 170, § 2, de la Constitution (cf la Section IV ci-avant).

Il n'en demeure pas moins qu'une « étape fédérale préalable » semble s'imposer, compte tenu de l'état actuel de la législation institutionnelle et, plus particulièrement, de la règle fédérale *non bis in idem*.

Ce scénario a le mérite de confier la responsabilité de l'introduction de la tarification carbone au niveau de pouvoir qui dispose des compétences matérielles les plus étendues en matière d'environnement et d'énergie. Toutefois, certains écueils ou difficultés, d'ordre juridique ou pratique, caractérisent ce modèle.

Successivement, l'on examine ici la procédure à suivre pour instaurer le régime de tarification du carbone conformément à cette deuxième variante du scénario I : type d'acte, trajectoire normative à suivre (en ce compris les démarches préalables auprès d'un autre niveau de pouvoir), majorité à obtenir, autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif et régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système.

- *Type d'acte, trajectoire normative à suivre, majorité à obtenir et « étape fédérale obligatoire »*

Dans la variante I-2, chacune des trois Régions introduirait une taxe carbone sous la forme d'une taxe régionale propre directement fondée sur l'article 170, § 2, de la Constitution.

Pour rappel (cf la Section IV ci-avant), la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 (170), §§ 1^{er} et 2 de la Constitution prévoit que les Régions ne sont pas autorisées à lever des impôts dans les *matières* qui font l'objet d'une imposition par l'État. Or, compte tenu, d'une part, de la proximité du modèle de tarification du carbone par rapport aux droits d'accises (sur les produits énergétiques) existant au niveau de l'autorité fédérale, il convient de prévoir une exception à cette règle fédérale *non bis in idem*, à défaut de quoi les Régions risquent de se voir reprocher le fait d'avoir imposé une *matière* déjà taxée en vertu de la législation fiscale fédérale. Cette démarche préliminaire se justifie d'autant plus que le

¹⁵³ Le scénario ici décrit présuppose que les Régions décident toutes les trois d'introduire un dispositif fiscal de tarification carbone (à l'exclusion de l'hypothèse dans laquelle au moins une des Régions déciderait de ne pas agir).

rapport final issu de la consultation organisée par le Débat National fait état d'une volonté de configurer la fiscalisation du carbone sous la forme d'une *composante additionnelle aux droits d'accises*. Par conséquent, il paraît nécessaire d'**amender préalablement, par le biais d'une loi fédérale ordinaire, la loi du 23 janvier 1989**, de manière à libérer le champ fiscal pour les Régions. À titre de comparaison, une exception de ce type a déjà été introduite par le passé, dans un cas spécifique, pour les *huiles minérales, conformément à l'accord de coopération relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage* (pour plus de détails sur cette exception, cf l'annexe à la présente Section).

Conformément au principe constitutionnel de légalité, tel que consacré par l'article 170, § 2, de la Constitution, tous les « **éléments essentiels** » de la **taxe en question** devraient directement figurer dans un **décret** (Régions wallonne et flamande) ou une **ordonnance** (Région de Bruxelles-Capitale). De ce point de vue, les termes « *aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134* » (art. 170, § 2, Const.) ne doivent pas s'interpréter de manière différente de ceux, équivalents, utilisés au sein du premier paragraphe de l'article 170 de la Constitution. Les développements consacrés ci-avant à cette exigence valent donc aussi pour la fiscalité régionale.

Les *décrets* – normes législatives des Régions wallonne et flamande – sont produits par les pouvoirs législatifs des entités fédérées concernées.

Le pouvoir décrétoal de la Région wallonne s'exerce collectivement par le Parlement et le Gouvernement wallons¹⁵⁴. En exécution de l'article 134 de la Constitution, l'article 19, § 2, de la LSRI donne force de loi aux décrets adoptés par cette Région¹⁵⁵. Cela signifie que le décret occupe le même rang hiérarchique que la loi fédérale, à laquelle il n'est pas soumis.

La Région flamande ne dispose pas d'organes législatifs propres. L'exercice de la compétence décrétoale dans les matières régionales, dont la fiscalité, appartient donc au Parlement et au Gouvernement de la Communauté flamande¹⁵⁶, désignés sous le nom de Parlement et de Gouvernement flamands. La règle consacrée par l'article 19, § 2, de la LSRI, déjà mentionné, s'applique également ici de sorte que les décrets adoptés par la Communauté flamande dans les matières régionales ont force de loi¹⁵⁷.

À la différence des deux autres Régions du pays, la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas reçu la possibilité d'édicter des décrets ayant force de loi. En effet, elle exerce ses compétences par

¹⁵⁴ Article 17 de la LSRI.

¹⁵⁵ Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge : fondements et institutions*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2017, n°110.

¹⁵⁶ Article 1^{er}, § 1^{er}, alinéa 2, de la LSRI.

¹⁵⁷ Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge : fondements et institutions*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2017, n°110.

voie d'ordonnances¹⁵⁸ et l'article 19, § 2, de la LSRI, qui prévoit que les décrets ont force de loi, ne trouve pas à s'appliquer à celle-ci. Se pose alors la question épineuse de la force juridique de l'ordonnance. Deux approches coexistent à ce sujet. Une première approche législative tend à reconnaître à l'ordonnance un rang législatif en s'appuyant sur la capacité de cette norme à abroger, modifier ou remplacer les dispositions législatives en vigueur¹⁵⁹ et à sa soumission au contrôle de la Cour constitutionnelle¹⁶⁰. Une seconde approche repose sur les similitudes que l'ordonnance présente avec les normes de type réglementaire¹⁶¹. La combinaison de ces approches donne à l'ordonnance un caractère hybride¹⁶². Cette controverse n'est cependant pas fondamentale pour la question étudiée ici.

Les conditions ordinaires de majorité et de quorum exprimées à l'article 53 de la Constitution sont reproduites à l'article 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, auquel renvoient les articles 28 et 72, alinéa 4, de la LSBxl. Elles s'appliquent à l'exercice, par les trois Régions, des compétences régionales tant matérielles que fiscales, à défaut de disposition en sens contraire¹⁶³.

Il convient d'ajouter que les trois Régions peuvent, facultativement, conclure entre elles un accord de coopération sur la base de l'article 92*bis* de la LSRI, de manière à coordonner leurs démarches respectives de tarification du carbone (voy. la Section VI consacrée aux accords de coopération).

- *Autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif*

Chaque Gouvernement régional compétent serait en charge de l'adoption des arrêtés réglementaires relatifs aux éléments secondaires ou accessoires (non-essentiels) de l'impôt, en conformité avec le décret ou l'ordonnance régissant la taxe carbone régionale.

Dans le modèle ici envisagé, ce sont les Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales¹⁶⁴, qui assurent le service de la taxe en question. L'autorité fédérale n'intervient pas dans ce cadre, ce qui pose inévitablement la question de la faisabilité du modèle de tarification carbone en tant que composante additionnelle des droits d'accises :

¹⁵⁸ Article 4, al. 1^{er}, *in fine*, de la LSBxl.

¹⁵⁹ Article 7 de la LSBxl.

¹⁶⁰ Articles 1^{er} et 26 de la Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989, *M.B.*, 7 janvier 1989.

¹⁶¹ L'article 9 de la LSBxl permet en effet aux juridictions judiciaires et administratives de contrôler la conformité d'une ordonnance aux dispositions de la LSBxl, ainsi qu'aux dispositions constitutionnelles qui ne font pas partie des normes de référence de la Cour.

¹⁶² Voy. C. BEHRENDT, *Le juge constitutionnel, un législateur-cadre positif*, Bruxelles et Paris, Bruylant et LGDJ, 2006, pp. 36-42 ; Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge : fondement et institutions*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2017, n° 119.

¹⁶³ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 300.

¹⁶⁴ La détermination de l'administration compétente dépend de l'organisation propre à chacune des trois Régions (administration en charge de la fiscalité, administration en charge des matières environnementales ou de l'énergie, ...).

si ces derniers sont administrés par l'autorité fédérale (le SPF Finances), l'on conçoit difficilement qu'une partie de ces droits d'accises soit désormais placée sous l'administration des trois Régions, séparément pour la composante carbone s'y rapportant. Il y aurait à la fois un gaspillage de ressources administratives, mais aussi une inefficacité prévisible de perception, et ce même si des modalités de coordination ou de collaboration sont mises en place entre les Régions et l'autorité fédérale (réserve : accord de coopération, voy. *infra* Section VI).

- *Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système*

En principe, toute modification des paramètres utilisés pour le calcul de la taxe carbone ne peut se matérialiser que par le biais d'un acte revêtant la même forme que l'acte modifié : décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt.

Il n'en demeure pas moins que le législateur régional, lorsqu'il met en place le régime juridique de la taxe carbone peut introduire directement dans le décret ou, le cas échéant, l'ordonnance des facteurs ou paramètres qui permettent une adaptation *automatique* du montant à payer. La même remarque que pour la variante I-1 vaut donc ici *mutatis mutandis*.

- ***Variante I-3 : Taxe carbone fédérale et taxes carbones régionales distinctes et indépendantes***

Dans cette troisième variante du scénario I, tant l'autorité fédérale que les Régions prélèveraient, de manière indépendante, leur propre taxe carbone ; chaque niveau de pouvoir utiliserait ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, ses propres dépenses publiques. Autrement dit, chacun agit de manière indépendante par rapport aux autres et fixe le cadre juridique de sa tarification carbone sur le fondement de son autonomie fiscale sans qu'il n'existe *a priori* d'intégration des taxes entre elles. Rien n'empêche ensuite que les collectivités politiques en question se coordonnent voire coopèrent, le cas échéant en concluant des accords de coopération (*cf* la Section VI qui suit). Il n'en demeure pas moins que pareil scénario est de nature à engendrer des disparités de prix global du carbone en Belgique.

Cette variante est la plus complexe des trois, car elle nécessite, sur le plan de la procédure, d'exécuter à la fois les étapes de la première et de la deuxième variantes du scénario I, telles que décrites ci-avant.

- *Type d'acte, trajectoire normative à suivre, majorité à obtenir et « étape fédérale obligatoire »*

Conformément au principe constitutionnel de légalité de l'impôt, une **loi fédérale** doit contenir les éléments essentiels de la taxe carbone *fédérale*, tandis que les éléments essentiels des taxes carbonées régionales seront repris dans un **décret** (Régions wallonne et flamande) ou dans une **ordonnance** (Région de Bruxelles-Capitale).

En ce qui concerne la *trajectoire normative à suivre*, il convient de mettre en œuvre la **procédure ordinaire d'élaboration des lois**, pour la taxe carbone *fédérale*, et celui relatif à l'adoption des décrets ou ordonnances (ordinaires), pour les taxes carbonées régionales. Les textes légaux, décrets ou ordonnances sont votés à la majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie.

Pour les versions régionales de la taxe carbone néanmoins, il convient de tenir compte de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 (170), §§ 1^{er} et 2 de la Constitution, qui interdit aux Régions de lever des impôts dans les *matières* qui font l'objet d'une imposition par l'État. Une **exception à la règle fédérale *non bis in idem*** doit être prévue, par le biais d'une **loi fédérale ordinaire**, à défaut de quoi les Régions se verraient nécessairement reprocher le fait d'avoir imposé une *matière* déjà taxée par l'autorité fédérale (*a fortiori* si l'autorité fédérale introduit sa propre taxe carbone de son côté).

- *Autorité d'exécution compétente pour régler les éléments accessoires et administrer le dispositif*

Chaque exécutif compétent adoptera les arrêtés nécessaires en lien avec la taxe carbone et, plus particulièrement, les éléments non-essentiels de celle-ci.

Dans ce modèle aussi, chaque taxe carbone est prélevée et administrée par le niveau de pouvoir qui l'a mise en place (SPF Finances en principe, pour l'autorité fédérale ; administrations régionales, pour les Régions), ce qui démultiplie les administrations concernées, sans qu'aucune coordination ou coopération ne soit *a priori* obligatoire (même si des dispositifs de collaboration peuvent, en fonction de la volonté politique, être mis en place ; voy. la Section VI consacrée aux accords de coopération).

- *Régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système*

En principe, toute modification des paramètres utilisés pour le calcul des taxes carbonées fédérale et régionales ne peut se matérialiser que par le biais d'un acte revêtant la même forme que l'acte modifié : loi, décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt.

Il n'en demeure pas moins que le législateur fédéral ou régional, lorsqu'il met en place le régime juridique de la taxe carbone peut introduire directement dans la loi, le décret ou

l'ordonnance des facteurs ou paramètres qui permettent une adaptation *automatique* du montant à payer. La même remarque que pour les variantes I-1 et I-2 vaut donc ici *mutatis mutandis*.

Destination des recettes

On rappelle ici que les **trois variantes du scénario I** telles que décrites ci-avant ont pour point commun de prévoir une **tarification du carbone sans que les recettes de celles-ci ne puissent être transférées vers un autre niveau de pouvoir que celui qui établit la taxe**. Nous allons voir, dans la suite, que les scénarios II et III n'excluent pas, eux, des transferts de recettes vers d'autres niveaux de pouvoir.

SCENARIO 1.- SANS TRANSFERT DE RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR	
<i>Variante I-1 – Taxe carbone fédérale</i>	
Résumé : l'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone.	
<ul style="list-style-type: none"> Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Autorité fédérale
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – trajectoire normative 	Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – majorité à obtenir 	Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution) : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – autorité d'exécution compétente 	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié : <ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer

<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Les recettes de la taxe carbone fédérale servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles de l'autorité fédérale (Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions ?)</p>
<p>Variante I-2 – Taxes carbones régionales</p>	
<p>Résumé : la tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	<p>Régions</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> • Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbones régionales (art. 170, § 2, de la Constitution) • Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non-essentiels de l'impôt • Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif).
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – trajectoire normative 	<ul style="list-style-type: none"> • Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> • Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbones régionales • Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 Const., pour la loi fédérale ; art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise)</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d'exécution compétente 	Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Les recettes des taxes carbone régionales servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions.</p> <p>(Accord de coopération entre les Régions – voire avec l'autorité fédérale – pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Variante I-3 – Taxe carbone fédérale et taxes carbone régionales distinctes et indépendantes

Résumé : l'autorité fédérale et les Régions prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone.

<ul style="list-style-type: none"> • Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Autorité fédérale et Régions
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale pour les éléments essentiels de la taxe carbone fédérale (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) • Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> • Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbone régionales (art. 170, §2, de la Constitution) • Délégation au pouvoir exécutif possible (arrêtés fédéraux et régionaux) pour les éléments non-essentiels de l'impôt • Accord de coopération possible entre l'autorité fédérale et les trois Régions (facultatif), avec loi, décrets et ordonnance d'assentiment.

<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – trajectoire normative 	<ul style="list-style-type: none"> • Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> • Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone fédérale • Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbones régionales • Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales, des décrets ou des ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 de la Constitution ; art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernement fédéral et gouvernements régionaux, par le biais de leurs administrations respectives (sous réserve d'un accord de coopération)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p>En principe : acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Loi, décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de des taxes carbones fédérales et régionales ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de la taxe. <p>Sauf introduction dans la loi, le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Les recettes de la taxe carbone fédérale servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles de l'autorité fédérale</p> <p>Les recettes des taxes carbones régionales servent uniquement à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

- **V.1.3. Niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges et contraintes institutionnelles : scénario II**

Dans le scénario II, le niveau de pouvoir qui établit et prélève la taxe carbone n'est pas nécessairement celui qui en utilise la recette pour les besoins de ses propres dépenses publiques. Dans ce cadre, un transfert (total ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques est envisagé : ***l'autorité fédérale établit et collecte la taxe, mais le produit en revient, en partie du moins, aux Régions***, compte tenu des compétences matérielles de ces dernières dans les domaines de l'environnement, de l'énergie, de la mobilité, etc. Le fait que la fiscalisation émane de l'autorité fédérale permet d'envisager aisément une uniformité du prix du carbone à l'échelle de l'ensemble du territoire belge.

Plusieurs variantes ont donc été distinguées, en fonction du degré d'implication et de la marge de manœuvre des Régions vis-à-vis de la taxe carbone fédérale (II-4, II-5, II-6, II-7 et II-8). D'un point de vue juridico-institutionnel, la plupart des variantes de ce scénario II nécessitent, pour leur concrétisation, une modification préalable de la LSF. À titre d'exception néanmoins, la variante II-7 (c'est-à-dire l'adoption d'une taxe carbone fédérale avec des additionnels régionaux) pourrait se matérialiser sans qu'il faille passer par l'étape de l'adoption d'une loi spéciale par l'autorité fédérale.

SCENARIO 2.- AVEC TRANSFERT (PARTIEL) DES RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR – TAXE CARBONE FEDERALE
<i>Variante II-4 – Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation</i>
Comme dans la variante I-1, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. La différence avec la variante I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Le montant de la dotation n'est <i>pas dépendant</i> du montant des recettes engrangées par l'impôt carbone.
<i>Variante II-5 – Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions</i>
Comme dans les variantes I-1 et II-4, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone. Comme dans la variante II-4, la différence par rapport à I-1 réside en ce que le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. La LSF doit être modifiée par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale. Les Régions n'ont aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone. Par contraste avec la variante II-4, un pourcentage de la taxe carbone fixé dans la LSF revient aux Régions. Ce que chaque Région reçoit <i>dépend</i> donc ici étroitement du montant des recettes engrangées par la taxe carbone.
<i>Variante II-6 – Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions</i>
Tout comme dans les variantes I-1, II-4 et II-5, l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone.

Dans le système de financement des Régions, la taxe carbone est qualifiée d'« impôt conjoint » : il s'agit d'un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie (indépendante – cf variante II-4 – ou dépendante – cf variante II-5 – du montant réel produit par la taxe) est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la LSF et sur lequel, par contraste avec les variantes II-4 et II-5, les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué).

Variante II-7 – Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques. Dans ce cas de figure, à la différence des variantes II-4, II-5 et II-6, les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base.

Néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre (art. 170, § 2, de la Constitution) et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale. L'autorité fédérale collecte ces additionnels régionaux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède aux Régions en fonction de la localisation du fait générateur sur leur territoire respectif. Il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi fédérale ordinaire, la règle fédérale *non bis in idem*.

Variante II-8 – Taxe carbone en tant qu'impôt régional (au sens de l'art. 3 de la LSF)

La taxe carbone est un « impôt régional », c'est-à-dire est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la LSF a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations). La gestion administrative de leur perception, du contrôle, du recouvrement et du contentieux (c'est-à-dire le « service » de l'impôt) est assurée gratuitement par l'autorité fédérale, sous réserve de la faculté pour chaque Région de décider d'assumer elle-même ce service. Si l'autorité fédérale assume encore elle-même le service de l'impôt, elle rétrocède le produit (ou la partie du produit) revenant aux Régions ; pareille rétrocession ne prend pas la forme d'une dotation (par contraste avec les variantes II-4, II-5 et II-6).

- **Variante II-4 : Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation**

Comme dans la variante I-1, ***l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone.***

Quant à la procédure à suivre pour instaurer le régime de tarification du carbone conformément à cette variante II-4, il suffit ici de renvoyer à ce qui a été dit ci-avant à propos donc de la variante I-1.

La différence avec la variante I-1 réside en ce que ***le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation.*** La LSF doit ainsi être modifiée par le biais du vote d'une loi à la majorité spéciale. Cet amendement de la législation institutionnelle requiert ainsi l'obtention d'une majorité spéciale au niveau de l'autorité fédérale (loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune

des Chambres – Chambre des représentants et Sénat – à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés).

Variante II-4 – Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation	
Résumé : l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone mais le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation (dont le montant n'est pas dépendant du montant des recettes engrangées par la taxe carbone).	
• Niveau(x) de pouvoir compétent(s)	Autorité fédérale
• Procédure – type d'acte	<ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone Loi spéciale réformant la LSF
• Procédure – trajectoire normative	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone</p> <p>Procédure d'adoption d'une loi spéciale pour la dotation au profit des Régions</p>
• Procédure – majorité à obtenir	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dern. al., de la Constitution – dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour la fixation de la dotation au profit des Régions</p>
• Procédure – autorité d'exécution compétente	Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone)
• Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Dotation</u></p>

	Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dern. al., de la Constitution
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>En soi, les recettes de la taxe carbone alimentent le budget de l'autorité fédérale (sous réserve de l'hypothèse de recours aux fonds d'attribution). Cependant, en conséquence de la modification de la LSF, une nouvelle dotation est prévue au profit des Régions. Elle se calcule selon des paramètres directement inscrits dans la LSF, indépendamment de la recette réelle procurée par la taxe carbone. La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » de cette dotation entre les trois Régions.</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Dans ce modèle, les **Régions** n'ont **aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone**. En raison de la règle fédérale *non bis in idem* (loi du 23 janvier 1989), elles ne peuvent elles-mêmes introduire leur propre régime fiscal de tarification du carbone.

Le **montant de la dotation** n'est lui-même **pas dépendant du montant des recettes engrangées par la taxe carbone**. Elle se détermine, chaque année le cas échéant, en fonction de paramètres inscrits dans la LSF (en fonction peut-être des recettes escomptées à l'avance de la taxe carbone fédérale). Dès lors, le montant de la nouvelle dotation transférée sera différent, voire s'écartera sensiblement, du produit réel (constaté *a posteriori*) de la tarification carbone.

Cette dotation est soit « budgétaire », (c'est-à-dire qu'elle prend la forme d'un crédit repris dans le budget général des dépenses de l'autorité fédérale, en lien avec la recette fiscale inscrite au budget des voies et moyens), soit « extrabudgétaire » (en ce sens qu'elle est reprise dans les « fonds d'attribution » en tant que part attribuée du produit d'impôt, la recette concernée n'étant, elle, pas comptabilisée dans le budget des voies et moyens). Si la dotation intervient par le biais des fonds d'attribution, il convient de s'assurer que son montant sera toujours inférieur à celui engrangé par la taxe carbone fédérale ; cette dernière préoccupation rend préférable, dans cette variante II-4, la formule de la « dotation budgétaire », à charge du budget général des dépenses de l'autorité fédérale.

Enfin, outre les paramètres permettant de fixer le montant global de la nouvelle dotation à transférer aux Régions, la LSF doit contenir une « **clé de répartition** » qui permettra de ventiler la dotation entre les trois Régions, et ce de manière prédéterminée. La détermination de ce genre de clé est un enjeu essentiel de la négociation préalable au vote de la nouvelle loi spéciale.

- **Variante II-5 : Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions**

Tout comme dans la variante II-4, **l'autorité fédérale introduit et fixe ici le régime d'une taxe carbone**. Dans ce scénario, les **Régions** n'ont **aucune marge de manœuvre sur le montant et le régime de la taxe carbone**, la responsabilité de celle-ci reposant uniquement sur l'autorité fédérale.

Un pourcentage des recettes est transféré aux Régions, et ce par le biais d'une dotation. Cette dotation est soit « budgétaire », (c'est-à-dire qu'elle prend la forme d'un crédit repris dans le budget général des dépenses de l'autorité fédérale, en lien avec la recette fiscale inscrite au budget des voies et moyens), soit « extrabudgétaire » (en ce sens qu'elle est reprise dans les « fonds d'attribution » en tant que part attribuée du produit d'impôt, la recette concernée n'étant, elle, pas comptabilisée dans le budget des voies et moyens). Elle doit être fixée par la LSF, ce qui nécessite l'amendement de celle-ci par le biais du vote d'une loi à majorité spéciale.

Quant au **pourcentage de la taxe carbone qui revient aux Régions**, il est directement fixé dans la LSF. Ce que chaque Région reçoit dépend ici étroitement du montant des recettes engrangées par la taxe carbone, dès lors que le transfert financier porte sur un pourcentage de la recette annuelle.

Encore faut-il que la LSF contienne aussi une « **clé de répartition** » qui permettra de ventiler la dotation entre les trois Régions, et ce de manière prédéterminée. La détermination de ce genre de clé est un enjeu essentiel de la négociation préalable au vote de la nouvelle loi spéciale.

Ainsi donc, l'autorité fédérale adopte la taxe carbone sur la base d'une loi ordinaire (sous réserve des éléments du régime qui se trouvent verrouillés dans la LSF), mais ne bénéficie des recettes de celle-ci que dans la mesure fixée par la LSF.

Variante II-5 – Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions	
Résumé : l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone mais le montant des recettes est transféré (au moins en partie) aux Régions, et ce par le biais d'une dotation (dont le montant est dépendant du montant des recettes engrangées par la taxe carbone).	
<ul style="list-style-type: none"> • Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Autorité fédérale (Accord obligatoire des Régions ?)
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) • Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone • Loi spéciale réformant la LSF

<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – trajectoire normative 	<p>Procédure ordinaire d’élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone</p> <p>Procédure d’adoption d’une loi spéciale pour le principe du partage de la recette au profit des Régions</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l’assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dern. al., de la Constitution – dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe du partage de la recette au profit des Régions</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d’exécution compétente 	<p>Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d’adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l’acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l’impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l’impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Principe du partage du produit de la taxe</u></p> <p>Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l’article 4, dern. al., de la Constitution</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Partage du produit de la taxe carbone, selon un pourcentage inscrit dans la LSF), entre l’autorité fédérale et les Régions. La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » entre les trois Régions de ce pourcentage des recettes de la taxe carbone. (Accord de coopération entre l’autorité fédérale et les Régions pour l’utilisation des recettes ?)</p>

Si l’autorité fédérale demeure exclusivement compétente pour fixer et faire évoluer le régime de la taxe carbone, encore faut-il qu’elle respecte le principe de « **loyauté fédérale** » tel qu’inscrit à l’article 143 de la Constitution. Ceci se justifie tout particulièrement par le fait que toute décision fédérale en la matière aura nécessairement une influence directe sur les finances des Régions, compte tenu du « partage » du produit.

Ceci permet de poser la question de l’opportunité de l’insertion, dans la LSF, d’une **exigence d’accord des Régions pour la fixation et les modifications, par l’autorité fédérale, du régime**

de calcul de la taxe carbone. Un tel dispositif, certes de nature à sauvegarder les intérêts des Régions, risque néanmoins d'avoir pour conséquence de « figer » ce régime, en raison de la difficulté d'obtenir les accords nécessaires, ceci au détriment des évolutions souhaitables au fil du temps.

- **Variante II-6 : Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions**

Tout comme dans les variantes II-4 et II-5, **l'autorité fédérale introduit et fixe le régime d'une taxe carbone.**

Dans le système de financement des Régions, la taxe carbone est qualifiée d' « **impôt conjoint** » : il s'agit d'un impôt national a) perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, b) dont une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la loi spéciale de financement et c) sur lequel les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué) (cf art. 6 de la LSF, pour l'impôt des personnes physiques).

La **partie de l'impôt conjoint qui est attribuée aux Régions est déterminée par la LSF.** Selon l'option retenue, cette partie attribuée sera indépendante (cf la variante II-4) ou dépendante (cf la variante II-5) du montant réel du produit engendré annuellement par la taxe.

De même, l'attribution se fera sous la forme soit d'une dotation budgétaire, soit d'une dotation extrabudgétaire (cf les variantes II-4 et II-5). Dans la LSF telle qu'en vigueur aujourd'hui, la part attribuée du seul impôt conjoint existant à ce jour (l'impôt des personnes physiques) est transférée aux Régions par le biais des fonds d'attribution, c'est-à-dire en dehors du budget des voies et moyens et du budget général des dépenses de l'autorité fédérale¹⁶⁵.

L'attribution aux Régions d'une partie du produit de la taxe carbone/impôt conjoint doit être prévue et réglée par la LSF, ce qui nécessite l'amendement de celle-ci par le biais du **vote d'une loi à majorité spéciale.**

Dans ce scénario, les **Régions** n'ont, comme marge de manœuvre relative au montant et au régime de la taxe carbone, que la **faculté de percevoir des additionnels ou d'accorder des remises.** Pour le surplus, tant les aspects normatifs qu'administratifs de la taxe carbone de base sont la responsabilité uniquement de l'autorité fédérale. Comme pour la variante précédente, la question se pose de l'opportunité d'introduire, par le biais de la LSF, une

¹⁶⁵ Pour une définition de la notion de « fonds d'attribution », voy. l'article 71 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (M.B., 3 juillet 2003).

exigence d'accord des Régions pour la fixation et les modifications, par l'autorité fédérale, du régime de calcul de la taxe carbone.

Ainsi donc, l'autorité fédérale adopte la taxe carbone sur la base d'une loi ordinaire (sous réserve des éléments du régime qui se trouvent verrouillés dans la LSF), mais ne bénéficie des recettes de celles-ci que dans la mesure fixée par la LSF. Le montant final de la taxe due par les redevables dépend non seulement des options retenues par l'autorité fédérale, mais aussi des additionnels ou des remises adoptés par les Régions.

<i>Variante II-6 – Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions</i>	
<i>Résumé : la taxe carbone est un « impôt conjoint », impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie (indépendante ou dépendante du montant réel produit par la taxe) est attribuée aux Régions et sur lequel les Régions sont autorisées à percevoir des additionnels ou à accorder des remises (pour autant que celles-ci ne dépassent pas le montant du produit attribué).</i>	
<ul style="list-style-type: none"> Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	<p>Autorité fédérale (Accord obligatoire des Régions ?)</p> <p>Régions pour les éventuels additionnels ou remises</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone Loi spéciale réformant la LSF pour le principe de « l'impôt conjoint » Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les additionnels ou remises <p>Accord de coopération ?</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – trajectoire normative 	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone</p> <p>Procédure d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de « l'impôt conjoint »</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les additionnels ou remises</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des</p>

	<p>membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dern. al., de la Constitution – dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de « l'impôt conjoint »</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les additionnels ou remises régionaux</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels et remises des Régions)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Principe de « l'impôt conjoint »</u></p> <p>Loi fédérale à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dern. al., de la Constitution</p> <p><u>Additionnel et remises régionaux</u></p> <p>Décret ou ordonnance régional</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions conformément aux dispositions de la LSF (montant dépendant ou non du produit réel de la taxe). La LSF prévoit aussi une « clé de répartition » entre les trois Régions de ce pourcentage des recettes de la taxe carbone. Les additionnels reviennent aux Régions qui les introduisent ; les remises viennent en</p>

soustraction de la part attribuée aux Régions concernées.

(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)

De manière à garantir une certaine uniformité du « prix carbone » à travers le pays, il est concevable qu'un accord de coopération soit conclu entre les trois Régions et l'autorité fédérale. Il pourrait permettre un alignement, en bon accord avec l'autorité fédérale qui pourrait plafonner son taux dans le même temps, des additionnels (ou remises) pratiqués par les Régions. Cet accord, de nature facultative¹⁶⁶, se fonderait sur l'article 92*bis* de la LSRI, sans pouvoir néanmoins mettre en cause la répartition des recettes telle que déterminée en raison des paramètres inscrits dans la LSF.

- ***Variante II-7 : Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux***

L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; ***elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses dépenses publiques*** dans ses propres domaines de compétences matérielles.

Dans ce cas de figure, à la différence des scénarios II-4, II-5 et II-6, ***les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base*** ; au surplus, elles ***demeurent totalement étrangères au dispositif de base de la tarification carbone***.

Néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les ***Régions*** mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre (art. 170, § 2, de la Constitution) et établissent des ***additionnels régionaux*** qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale.

L'autorité fédérale collecte ces additionnels régionaux en même temps que la taxe carbone de base et ***les rétrocède aux Régions*** en fonction de la ***localisation du fait générateur*** sur leur territoire respectif, ce qui nécessite une définition claire de ce fait générateur dans la législation fédérale de base et une indication nette du montant de taxe de carbone sur lequel chaque Région est en droit d'établir son additionnel.

Cette variante II-7 est ***la seule du scénario II*** qui peut se matérialiser sans modification de la LSF, c'est-à-dire ***sans devoir préalablement passer par l'adoption d'une loi à majorité spéciale***. En guise de préalable toutefois, il est nécessaire de modifier, par le biais d'une loi fédérale ordinaire (modification de la loi du 23 janvier 1989, *M.B.*, 24 janvier 1989), la règle fédérale *non bis in idem*.

¹⁶⁶ Sous réserve de l'introduction dans la LSF d'une obligation de conclure un accord de coopération.

Variante II-7 – Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux

Résumé : L'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone. Elle utilise le produit de cette taxe pour couvrir ses propres dépenses publiques.

Les Régions ne reçoivent pas une partie du produit de la taxe carbone de base ; néanmoins, sur la base du montant calculé au niveau fédéral, les Régions mettent en œuvre leur autonomie fiscale propre et établissent des additionnels régionaux qui, dès lors, s'ajoutent à la taxe carbone de base fixée par l'autorité fédérale.

<ul style="list-style-type: none"> Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	<p>Autorité fédérale (Accord obligatoire des Régions ?) Régions pour les additionnels</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les additionnels Accord de coopération entre les trois Régions et l'autorité fédérale ?
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – trajectoire normative 	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les additionnels</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime de la taxe carbone et l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les additionnels ou remises régionaux</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels des Régions)</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans la loi de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p><u>Additionnels régionaux</u></p> <p>Décret ou ordonnance régional</p> <p><u>Si accord de coopération</u></p> <p>modification par accord de coopération et lois, décrets et ordonnances d'assentiment</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Les recettes de la taxe carbone de base servent à alimenter les dépenses de l'autorité fédérale dans le champ de ses propres compétences matérielles.</p> <p>Les additionnels reviennent aux Régions qui les introduisent et servent à financer les dépenses liées aux compétences matérielles régionales</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Si l'autorité fédérale demeure exclusivement compétente pour fixer et faire évoluer le régime de la taxe carbone, encore faut-il qu'elle respecte le principe de « **loyauté fédérale** » tel qu'inscrit à l'article 143 de la Constitution. Ceci se justifie tout particulièrement par le fait que toute décision fédérale en la matière aura nécessairement une influence directe sur les finances des Régions, compte tenu du système d'additionnels régionaux (« impôt sur impôt ») ici suggéré. Ceci permet de poser la question de l'opportunité de l'insertion, dans la LSF, d'une **exigence d'accord des Régions pour la fixation et les modifications, par l'autorité fédérale, du régime de calcul de la taxe carbone de base**. Du moins, un accord des Régions paraît plus que nécessaire pour la localisation du fait générateur de la taxe sur le territoire de chacune d'elles. Un tel dispositif, certes de nature à sauvegarder les intérêts des Régions, risque néanmoins d'avoir pour conséquence de « figer » ce régime, en raison de la difficulté d'obtenir les accords nécessaires, ceci au détriment des évolutions souhaitables au fil du temps.

De manière à garantir une certaine uniformité du « prix carbone » à travers le pays, il est concevable qu'un accord de coopération soit conclu entre les trois Régions et l'autorité fédérale. Il pourrait permettre un alignement, en bon accord avec l'autorité fédérale qui pourrait plafonner son taux dans le même temps, des additionnels pratiqués par les Régions. Cet accord, de nature facultative, se fonderait sur l'article 92bis de la LSRI.

○ **Variante II-8 : Taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF**

La dernière variante du scénario II relative à l'introduction d'une taxe carbone par l'autorité fédérale, consiste à lui donner le statut d'un « impôt régional » au sens de la LSF.

Au sens de l'article 3 de la LSF, un « impôt régional » est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la loi spéciale en question a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations).

La LSF doit impérativement prévoir un critère de localisation de la taxe carbone sur le territoire des trois Régions, de manière à pouvoir ventiler entre elles les recettes perçues et délimiter les compétences fiscales normatives de chacun des législateurs régionaux. Ce point est essentiel, sans quoi la régionalisation ici envisagée ne peut se matérialiser.

Le service des impôts régionaux (c'est-à-dire la gestion administrative de leur perception, du contrôle, du recouvrement et du contentieux) est assuré, en principe gratuitement, par l'autorité fédérale, sous réserve de la faculté pour chaque Région de décider d'assumer elle-même ce service, à condition toutefois que le produit de l'impôt lui soit intégralement ristourné.

Lorsque l'autorité fédérale assume encore elle-même le service d'un impôt régional, elle rétrocède le produit (ou la partie du produit) revenant aux Régions ; pareille rétrocession ne prend pas la forme d'une dotation ni ne mobilise les fonds d'attribution (comp. avec les scénarios II-4, II-5 et II-6). Il s'agit d'une recette pour compte de tiers perçue par l'autorité fédérale pour les Régions.

Variante II-8 – Taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF	
Résumé : la taxe carbone est un « impôt régional », c'est-à-dire est un impôt initialement créé par l'autorité fédérale (ou nationale), mais dont la LSF a prévu la décentralisation au profit des Régions, d'une part, du produit (qui revient en tout ou en partie aux Régions) et, d'autre part, de tout ou partie des principales compétences normatives (base imposable, taux d'imposition et exonérations).	
<ul style="list-style-type: none"> • Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Autorité fédérale (accord obligatoire des Régions ?) Régions pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF (base, taux et exonérations?)
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> • Loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de la taxe carbone (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) • Délégation au pouvoir exécutif possible pour les éléments non-essentiels de la taxe carbone

	<ul style="list-style-type: none"> Loi spéciale réformant la LSF pour le principe de « l'impôt régional » Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF Accord de coopération (obligatoire ou facultatif ?) entre les Régions (et l'autorité fédérale?) ?
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – trajectoire normative 	<p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les éléments essentiels de la taxe carbone</p> <p>Procédure exceptionnelle d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de « l'impôt régional »</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF (+ éventuellement assentiment à accord de coopération)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour le régime initial de la taxe carbone</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dern. al., de la Constitution – dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de « l'impôt conjoint »</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour les compétences normatives exclusives attribuées par la LSF</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernement fédéral, par le biais des administrations fédérales (pour le service de la taxe carbone)</p> <p>SOUS RESERVE DE :</p> <p>Reprise du service par les administrations régionales (si produit de la taxe carbone intégralement ristourné aux Régions)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxe carbone</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié (loi fédérale ordinaire pour les éléments essentiels de l'impôt, arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt) (accord des Régions?).</p> <p>SOUS RESERVE DE :</p>

	Transfert des compétences normatives exclusivement aux Régions : un décret ou une ordonnance régional peut modifier la loi fédérale initialement en vigueur
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Tout ou partie du produit de la taxe carbone revient aux Régions, conformément à ce que prévoit la LSF à propos de l'impôt régional/taxe carbone et selon un modèle de répartition fondé sur les critères de localisation inscrits dans la LSF. Ce produit (intégral ou partiel) perçu par les Régions ne peut servir qu'à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions.</p> <p>S'il demeure une part du produit de la taxe carbone au niveau de l'autorité fédérale, elle couvrira uniquement des dépenses entrant dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale.</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Dans la configuration actuellement prévue par la LSF (art. 3 et 4), pour l'ensemble des « impôts régionaux » énoncés à l'article 3, les Régions bénéficient de l'intégralité du produit de l'ensemble de ceux-ci et elles sont aussi exclusivement compétentes pour en modifier la *base imposable*, le *taux d'imposition* et les *exonérations*. Il existe donc une certaine homogénéité quant à leur conception. Ce régime résulte de la cinquième réforme de l'État de 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2002. Auparavant toutefois, le statut juridique des « impôts régionaux » était hétérogène du point de vue tant de la ristourne des recettes aux Régions (elles avaient droit, selon l'impôt considéré, soit à l'intégralité soit à une partie seulement de leur produit) que de l'autonomie normative reconnue aux législateurs régionaux (compétence régionale exclusive pour la modification de la base d'imposition, du taux d'imposition et des exonérations ou, au contraire, compétence régionale exclusive pour une partie seulement de ces prérogatives, voire aucune dans certains cas).

Cette hétérogénéité, supprimée en 2002, pourrait, le cas échéant, être réintroduite par le législateur spécial dans le cadre de la mise en place du dispositif de tarification du carbone, si ce modèle correspond au souhait des autorités publiques.

La formule de l'impôt régional a d'ailleurs caractérisé le sort des « écotaxes » introduites, en droit belge, en 1993. En vertu des articles 3, 8^o, et 4, § 4, de la LSF, tels qu'en vigueur avant le 1^{er} janvier 2002, insérés par les articles 91 et 92 de la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, les écotaxes instaurées par une loi ordinaire du 16 juillet 1993 ont été transformées en impôts régionaux à dater du 31 juillet 1993 (article 128 de la loi spéciale du 16 juillet 1993). Depuis cette date, des modifications concernant la base d'imposition, le taux et les exonérations des écotaxes ne pouvaient être réalisées par l'autorité fédérale qu'avec l'accord des Gouvernements de Région. Les Régions étaient, de surcroît, en

droit d'obtenir l'intégralité du produit des écotaxes, à l'exception de l'écotaxe sur les énergies renouvelables¹⁶⁷. Lors de la cinquième réforme de l'État en 2001, le statut d' « impôt régional » des écotaxes a été supprimé, de manière telle qu'elles ont désormais eu, à dater du 1^{er} janvier 2002, la qualité d'impôt purement fédéral.

Lorsqu'un régime d'impôt régional est inséré dans la LSF, le choix peut être fait, par le législateur fédéral, de subordonner l'action normative des Régions à la conclusion d'un accord de coopération. Tel est le cas d'une partie du régime juridique des taxes de circulation et de mise en circulation : dans le cas où le redevable est une société, une entreprise publique autonome ou une ASBL à activités de leasing, l'article 4 de la LSF subordonne l'exercice des compétences régionales (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions au sens de l'article 92*bis* de la LSRI. Dans pareille hypothèse, explicitement prévue par la loi spéciale, l'accord de coopération est obligatoire. Dans toutes autres hypothèses, l'accord de coopération est facultatif, mais il est de nature à garantir une certaine homogénéité dans la manière dont le prix du carbone sera fixé en Belgique (si la formule de « l'impôt régional » devait finalement être retenue).

Au final toutefois, le concept même d' « impôt régional » est naturellement associé à des différenciations selon les Régions. Autrement dit, cette formule institutionnelle, qui repose sur l'idée d'une régionalisation d'un impôt initialement national (introduit par l'autorité fédérale) ne peut que consacrer le fait régional en soi et impliquer des divergences futures (indépendamment des effets modérateurs d'un éventuel accord de coopération).

- **V.1.4. Niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges et contraintes institutionnelles : scénario III**

Tout comme le scénario II, le scénario III matérialise l'idée que *le niveau de pouvoir qui prélève la taxe carbone n'est pas ou pas uniquement celui qui en utilisera la recette pour les besoins de ses propres dépenses publiques (dans le champ de ses compétences matérielles)*. Dans ce cadre, un transfert (total ou partiel) du produit de la tarification carbone entre collectivités politiques est envisagé.

Toutefois, le modèle est inversé par rapport au scénario II : ce sont les Régions qui sont à l'initiative du système de tarification carbone et une partie du produit de ces taxes fait l'objet d'un transfert au profit de l'autorité fédérale.

¹⁶⁷ Le transfert aux Régions du produit des écotaxes était prescrit par la LSF. Cependant, dans les faits, les recettes étaient demeurées au niveau de l'autorité fédérale. En effet, la LSF prévoyait que le ministre des Finances et les Gouvernements régionaux devaient conclure une convention en vue de déterminer les frais de perception (art. 5, § 3, al. 2, de la LSF, tel qu'en vigueur avant le 1^{er} janvier 2002). Aucun accord n'avait pu néanmoins être trouvé jusqu'à ce jour et, de ce fait, le produit des écotaxes n'avait jamais été ristourné aux Régions.

À cet égard, deux variantes alternatives peuvent être distinguées. Une d'entre elles – la variante III-10 – nécessite un amendement préalable de la LSF.

SCENARIO 3.- AVEC TRANSFERT (PARTIEL) DES RECETTES À UN AUTRE NIVEAU DE POUVOIR – TAXES CARBONES REGIONALES
<i>Variante III-9 – Taxes carbone régionales avec additionnels fédéraux</i>
<p>Tout comme dans la variante I-2, la tarification carbone est mise en place par chacune des trois Régions. Chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone ; le produit de cette taxe alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions uniquement (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes). Il est probable que l'autorité fédérale doive amender préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de <i>non bis in idem</i>.</p> <p>Tout comme dans la variante II-7, un autre niveau de pouvoir, en l'occurrence l'autorité fédérale (sur le fondement de son autonomie fiscale propre consacrée par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution), établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. Comme les taxes de base en question sont susceptibles de varier d'une Région à l'autre, il est nécessaire de localiser les faits générateurs sur le territoire de chacune d'entre elles avant d'appliquer les additionnels fédéraux uniformes sur le montant de base pertinent. Ces additionnels s'ajoutent ainsi à la taxe carbone de base fixée par chacune des trois Régions. Dans ce modèle, chaque Région prélève ces additionnels fédéraux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède à l'autorité fédérale.</p>
<i>Variante III-10 – Taxes carbone régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation</i>
<p>Cette variante est similaire à la variante III-9 décrite ci-avant, sous réserve du fait que, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire), selon des modalités qui, en principe, doivent être fixées dans la LSF (qui devrait être, dès lors, amendée).</p>

- ***Variante III-9 : Taxe carbone régionales avec additionnels fédéraux***

La variante en question se rapproche de la variante I-2 et de la variante II-7, décrites ci-avant.

Tout comme dans la variante I-2, un ***système de tarification carbone est mis en place par chacune des Régions***, ce qui requiert que chaque législateur régional adopte, par décret ou par ordonnance, une taxe carbone, le cas échéant précédée de la conclusion d'un accord de coopération. Ainsi, chaque autorité régionale établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone, en ayant au préalable déterminé le ***critère de localisation du fait générateur sur son territoire*** ; le produit de cette taxe alimente le budget des Régions uniquement, et donc les dépenses publiques associées aux compétences matérielles régionales (sous réserve de la faculté pour celles-ci de décider de majorer, en conséquence de

ces nouvelles recettes, les moyens financiers mis à disposition des provinces et des communes)¹⁶⁸. Il est prudent que l'autorité fédérale amende préalablement la législation institutionnelle, par le biais d'une loi ordinaire, afin de « préparer le terrain » pour les Régions en prévoyant une exception à la règle fédérale dite de *non bis in idem* (loi du 23 janvier 1989).

Tout comme dans la variante II-7, un autre niveau de pouvoir, en l'occurrence l'autorité fédérale (sur le fondement de son autonomie fiscale propre consacrée par l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution), établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. Comme les taxes de base en question sont susceptibles de varier d'une Région à l'autre, il est nécessaire de localiser les faits générateurs sur le territoire de chacune d'entre elles avant d'appliquer les additionnels fédéraux uniformes sur le montant de base pertinent. Ces additionnels s'ajoutent ainsi à la taxe carbone de base fixée par chacune des trois Régions. Dans ce modèle, chaque Région prélève ces additionnels fédéraux en même temps que la taxe carbone de base et les rétrocède à l'autorité fédérale.

Variante III-9 – Taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux	
Résumé : chaque autorité régionale établit et collecte la taxe carbone dont le produit alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions. L'autorité fédérale établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales.	
<ul style="list-style-type: none"> Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Régions Autorité fédérale (additionnels)
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> Loi fédérale ordinaire modifiant la loi du 23 janvier 1989 pour introduire une exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbonées régionales (art. 170, § 2, de la Constitution) Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non-essentiels de l'impôt Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif ?) (avec autorité fédérale?) Loi fédérale ordinaire pour les additionnels fédéraux (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution).
<ul style="list-style-type: none"> Procédure – trajectoire normative 	<ul style="list-style-type: none"> Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour l'adoption de l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i>

¹⁶⁸En vertu de l'article 6, § 1^{er}, al. 1^{er}, VIII, 9°, de la LSRI, les Régions sont exclusivement compétentes pour le financement général des communes, de l'agglomération et des provinces. Partant, elles peuvent prévoir une majoration de la dotation octroyée aux communes (ou aux autres collectivités locales) en conséquence des nouvelles recettes obtenues au titre de la taxe carbone régionale.

	<ul style="list-style-type: none"> • Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour la définition des éléments essentiels des taxes carbone régionales • Procédure ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour l'assentiment à l'accord de coopération éventuel • procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les additionnels fédéraux et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 53 Const., pour la loi fédérale ; art. 35, §§ 1^{er} et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise)</p> <p>Pas d'exigence d'adoption d'une loi spéciale</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels fédéraux)</p> <p>Accord de coopération avec l'autorité fédérale (perception simultanée avec les accises?)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxes carbone régionales</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret, d'une ordonnance et/ou d'une loi d'assentiment.</p> <p><u>Additionnels fédéraux</u></p> <p>Loi fédérale ordinaire</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Le produit des taxes carbone sert à financer des dépenses publiques régionales (dans le domaine des compétences matérielles des Régions)</p> <p>Le produit des additionnels fédéraux sert à financer des dépenses publiques fédérales (dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale)</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

Le fait que la fiscalisation de base du carbone émane des Régions, et non de l'autorité fédérale, fait craindre une absence d'uniformité du prix du carbone à l'échelle de l'ensemble du territoire belge.

Pour remédier aux divergences non-souhaitables (notamment, du point de vue du taux de la taxe), les Régions peuvent décider de conclure un **accord de coopération** sur pied de l'article 92bis de la LSRI. Pareil accord est **a priori facultatif**, dès lors que ni la Constitution, ni aucune loi spéciale, ne prévoit formellement l'exigence de conclusion (préalable) d'un accord de coopération.

Toutefois, les principes généraux qui encadrent la fiscalité régionale (tout particulièrement, le principe de l'union économique belge, présenté sous les Sections III et IV du présent rapport ; ou encore, le principe de la loyauté fédérale, le cas échéant, ou celui de l'interdiction des doubles impositions¹⁶⁹) pourraient impliquer une certaine « nécessité » de conclusion d'un accord de coopération entre les trois Régions (voire entre celles-ci et l'autorité fédérale). Il paraît en effet nécessaire que les Régions se coordonnent et s'accordent quant à la localisation du fait générateur de la taxe carbone sur leur territoire respectif.

Il est à noter encore qu'un tel modèle inversé (montant de base régional, additionnels fédéraux) est inédit en droit belge.

Enfin, l'option prise de construire le modèle de taxation du carbone à partir des accises (« composante additionnelle des droits d'accises ») est délicate à mettre en œuvre dans la variante ici exposée. En effet, les accises en vigueur aujourd'hui continueraient d'être administrées par l'autorité fédérale (SPF Finances), mais les taxes carbones seraient prélevées par les administrations régionales. Si une coordination entre les administrations concernées ne paraît pas inconcevable (notamment par le biais d'un accord de coopération), il n'en demeure pas moins que la capacité de perception par les Régions est fragilisée par l'absence

¹⁶⁹Le principe de l'interdiction des doubles impositions est consacré à l'article 1^{er}ter de la LSF (sur ce principe, voy. entre autres, B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 195-204). Ce principe s'applique sans aucun doute à deux des trois catégories d'autonomie fiscale dont disposent les Régions, à savoir les *impôts régionaux* et *l'impôt des personnes physiques régional* (sur ces catégories, voy. la Section IV ci-avant). La question – controversée en doctrine – se pose de savoir si ce principe d'interdiction des doubles impositions concerne aussi la première catégorie d'autonomie fiscale régionale, à savoir les *taxes régionales propres* (envisagées ici, dans la variante III-9). Quoi qu'il en soit, une partie de la doctrine considère que l'inscription de ce principe dans la LSF permettrait de fonder l'argumentation selon laquelle il existerait désormais, en droit belge, un principe général du droit *non bis in idem* (évitement de la double imposition) en matière fiscale (B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 204). Voy. aussi A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2016). Pour sa part, la Cour constitutionnelle estime que l'article 1^{er}ter de la LSF ne s'applique pas à l'exercice, par les Régions, de leur compétence fiscale propre qui résulte directement de la Constitution, c'est-à-dire aux *taxes régionales propres* (voy. notamment C.const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018, B.7.2).

d'expertise en la matière. Faire prélever directement par les Régions impliquerait probablement un gaspillage de ressources. Juridiquement parlant, toutefois, un accord de coopération permettant de s'appuyer sur les services de l'autorité fédérale ne semble pas impossible, sous réserve des modalités de rétribution à prévoir au profit de cette dernière.

- **Variante III-10 : Taxe carbone régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation**

Cette variante du scénario III est similaire à la variante III-9 décrite ci-avant, sous réserve du fait que, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire), selon des modalités qui, en principe, doivent être fixées dans la LSF (qui devrait être, dès lors, amendée). Ce serait également dans la LSF (art. 11 en principe) que l'on trouverait l'habilitation faite aux Régions de lever une taxe carbone, en guise de dérogation à la règle fédérale *non bis in idem* (compte tenu de la proximité du modèle de taxation par rapport aux accises).

Variante III-10– Taxes carbones régionales avec transfert (partiel) de recettes à l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation	
Résumé : chaque autorité régionale établit et collecte la taxe carbone dont le produit alimente le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions. L'autorité fédérale établit des additionnels sur la base du montant des taxes régionales. De plus, indépendamment de l'existence ou non d'additionnels fédéraux, une partie de la recette provenant du montant régional de base de la taxe carbone serait transférée à l'autorité fédérale (sous la forme d'une dotation budgétaire ou extrabudgétaire).	
<ul style="list-style-type: none"> • Niveau(x) de pouvoir compétent(s) 	Régions Autorité fédérale (additionnels)
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – type d'acte 	<ul style="list-style-type: none"> • Décret (Régions wallonne et flamande) ou ordonnance (Région de Bruxelles-Capitale) pour les éléments essentiels des taxes carbones régionales (art. 170, § 2, de la Constitution) • Délégation au pouvoir exécutif (arrêtés régionaux) possible pour les éléments non-essentiels de l'impôt • Accord de coopération possible entre les trois Régions (facultatif ?) et l'autorité fédérale (?) • Loi fédérale ordinaire pour les éventuels additionnels fédéraux • Loi spéciale réformant la LSF pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – trajectoire normative 	Processus ordinaire d'élaboration des décrets ou ordonnances pour les éléments essentiels de la taxe carbone / assentiment à l'éventuel accord de coopération

	<p>Processus d'adoption d'une loi spéciale pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale</p> <p>Procédure ordinaire d'élaboration des lois fédérales pour les additionnels fédéraux / assentiment à l'éventuel accord de coopération</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – majorité à obtenir 	<p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum : majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie (art. 35, §§ 1er et 2, de la LSRI, pour les décrets wallon et flamand ; art. 28 et 72, alinéa 4, de la LSBx, pour l'ordonnance bruxelloise) pour le régime des éléments essentiels de la taxe carbone et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel</p> <p>Conditions ordinaires de majorité et de quorum (art. 53 de la Constitution - Majorité absolue des suffrages, à condition que la majorité des membres de l'assemblée se trouve réunie) pour les additionnels fédéraux et l'assentiment à l'accord de coopération éventuel</p> <p>Conditions extraordinaires de majorité et de quorum (art. 4, dern. al., de la Constitution – dans chacune des chambres, majorité des deux tiers, majorité dans chaque groupe linguistique, à condition que la majorité des membres de chaque groupe linguistique se trouve réunie) pour le principe de la dotation en provenance des Régions vers l'autorité fédérale</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – autorité d'exécution compétente 	<p>Gouvernements régionaux, par le biais des administrations régionales (pour le service de la taxe carbone, en ce compris les additionnels fédéraux)</p> <p>Accord de coopération avec l'autorité fédérale (perception simultanée avec les accises?)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Procédure – régime de modification ou d'adaptation des paramètres du système 	<p><u>Taxes carbones régionales</u></p> <p>En principe, acte revêtant la même forme que l'acte modifié :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Décret ou ordonnance pour les éléments essentiels de l'impôt ; • Arrêtés pour les éléments non-essentiels de l'impôt. <p>Sauf introduction dans le décret ou l'ordonnance de facteurs ou paramètres permettant une adaptation automatique du montant à payer.</p> <p>Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.</p> <p><u>Additionnels fédéraux</u></p> <p>Loi fédérale ordinaire</p>

	Si accord de coopération, modification par un autre accord de coopération faisant l'objet d'un décret ou d'une ordonnance d'assentiment.
<ul style="list-style-type: none"> • Destination des recettes 	<p>Le produit des taxes carbones est partiellement transféré à l'autorité fédérale par le biais d'une dotation prévue dans la LSF. L'autorité fédérale l'utilisera pour des dépenses publiques liées à ses propres compétences matérielles. Pour le surplus, la partie du produit restant dans les mains des Régions sert à financer des dépenses publiques régionales (dans le domaine des compétences matérielles des Régions)</p> <p>Le produit des additionnels fédéraux sert à financer des dépenses publiques fédérales (dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale)</p> <p>(Accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions pour l'utilisation des recettes ?)</p>

La question se pose de savoir si un accord de coopération conclu entre l'autorité fédérale et les Régions pourrait matérialiser juridiquement ce transfert de recettes des Régions vers l'autorité fédérale, sans qu'il faille pour ce faire modifier la LSF par le biais du vote d'une loi fédérale à majorité spéciale. La réponse à cette question est incertaine, compte tenu du caractère inédit en droit belge d'un tel modèle, mais la validité d'une telle supposition doit être appréciée avec la plus grande prudence. De manière générale, le Conseil d'État a constamment considéré qu'un accord de coopération ne pouvait pas permettre à un niveau de pouvoir de prélever des recettes dont tout ou partie du produit devait servir à financer l'exercice des compétences matérielles par un autre niveau de pouvoir. À ce propos, l'on consultera la note annexée à la présente Section, relative à l'accord de coopération sur l'exécution et le financement de l'assainissement du sol des stations-services, ainsi que les développements consacrés à ce point sous la Section VI ci-après.

Pour le surplus, en ce qui concerne le recours aux accords de coopération, ou encore la difficulté de construire le modèle de taxation sur le fondement d'une composante supplémentaire aux accises, on se réfèrera à ce qui a été écrit ci-avant à propos de la variante III-9.

V.2. Répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions en lien avec les politiques de lutte contre le changement climatique

Comme cela a été souligné dans les deux sections précédentes du présent rapport, les compétences matérielles sont partagées, en Belgique, selon un complexe de normes distinct de celui qui organise la répartition des compétences fiscales entre les différentes collectivités politiques. Ceci a pour effet qu'un niveau de pouvoir donné est en mesure de mener, par le biais de l'instrument fiscal, une politique dans un domaine qui ne relève pas de ses attributions matérielles. Or, comme cela a été dit, la tarification carbone devrait en principe revêtir la forme d'un impôt, de manière telle que la détermination de l'autorité compétente dépend des **règles de répartition des compétences fiscales** entre l'autorité fédérale et les Régions, et non des règles distribuant les compétences matérielles.

Il n'en demeure pas moins qu'une clarification du **régime de répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions** en relation avec la matière de l'environnement et du climat au sens large s'avère nécessaire, notamment pour comprendre les enjeux liés à l'utilisation des recettes engrangées par la taxe. Pour rappel, les compétences matérielles se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non-fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances. En guise donc de vis-à-vis par rapport aux éléments proprement fiscaux, quelques développements sont ici consacrés aux attributions matérielles de l'autorité fédérale et des entités fédérées, en complément des développements déjà consacrés à cette thématique au sein de la Section III.

Tout en adoptant une perspective large, la présente sous-section a pour ambition d'énumérer les compétences matérielles qui se relient, d'une manière ou d'une autre aux politiques de lutte contre le changement climatique. On notera d'emblée que les compétences servant une politique climatique ne se résument pas à la protection de l'environnement et sont, de ce fait, particulièrement morcelées¹⁷⁰ entre l'autorité fédérale et les Régions¹⁷¹. Cet éclatement de compétences explique notre choix de travailler sur la base de **cinq** secteurs en particulier, à savoir ceux qui, juxtaposés, couvrent un spectre de matières suffisamment large pour englober le projet politique transversal qui fait l'objet de notre étude. Il s'agit des secteurs de

¹⁷⁰ À propos de l'éclatement des compétences dans le domaine climatique, voy. M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Amén.*, 2018/4, p. 61 et s.

¹⁷¹ Les Communautés sont volontairement mises de côté. Si certaines compétences relevant du domaine du climat leur reviennent - comme c'est le cas par exemple de l'éducation au changement climatique (voy. Avis du C.E. n° 60.129/4 donné le 28 septembre 2016 sur un avant-projet de loi portant assentiment à l'accord de Paris, Doc. parl., Chambre, 2016-2017, n°2175/001, p. 21-22.) -, celles-ci semblent néanmoins peu significatives au regard du projet politique étudié.

l'environnement, de l'énergie, des bâtiments, des transports et de la politique économique¹⁷². On signale cependant qu'il ne s'agit pas d'une liste qu'on devrait considérer comme nécessairement exhaustive, puisque la gestion de presque toute matière est susceptible d'entretenir des liens avec la question climatique.

Le tableau élaboré ci-dessous reprend, pour chaque secteur identifié, les compétences matérielles que le législateur a attribuées aux Régions ou réservées à l'autorité fédérale, par le biais de la LSRI et de la LSBxl¹⁷³.

L'énumération qui suit ne se veut **pas exhaustive**, elle cible uniquement la répartition des compétences attribuées par les lois précitées et qui servent le projet politique étudié, dans la mesure indiquée dans l'introduction de la présente Section. Selon la forme précise qui sera le cas échéant donnée au projet de développer une taxe carbone, un nombre plus ou moins important de compétences pourraient être concernées.

	Autorité fédérale	Régions
Environnement	L'établissement des normes de produits (art. 6, § 1 ^{er} , II, al. 2, 1 ^o , LSRI) : les normes de produits sont « des règles qui déterminent de manière contraignante les conditions auxquelles un produit doit satisfaire, lors de la mise sur le marché, entre autres, en vue de la protection de l'environnement. Elles fixent notamment des limites en ce qui concerne les niveaux de polluants ou de nuisance à ne pas dépasser dans la composition ou dans les émissions d'un produit et peuvent contenir des spécifications quant aux propriétés, aux méthodes d'essai, à l'emballage, au marquage et à l'étiquetage des produits » (C.const., 22 décembre 2010, n° 149/2010, B.4.1). Il importe toutefois de relever qu'il faut uniquement regarder comme normes de produits dont l'établissement est réservé à l'autorité fédérale les prescriptions auxquelles les produits doivent répondre, d'un point de	<ul style="list-style-type: none"> • La protection de l'environnement, notamment celle du sol, du sous-sol, de l'eau et de l'air contre la pollution (art. 6, § 1^{er}, II, al. 1^{er}, 1^o, LSRI) • La politique des déchets (art. 6, § 1^{er}, II, al. 1^{er}, 2^o, LSRI)

¹⁷² Ces domaines de compétences sont ceux que la littérature la plus récente rattache à la politique climatique (voy. not. M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *Amén.*, 2018/4, p. 61 et s.).

¹⁷³ Les compétences de la Région de Bruxelles-Capitale sont identiques à celles des Régions wallonne et flamande comme l'indique l'article 4 de la LSBxl. Pour cette raison, le tableau exposé ci-dessous ne comprend pas de référence à la LSBxl.

	<p>vue écologique, au moment de leur mise sur le marché (<i>Ibid</i>, B.4).</p>	
Énergie	<ul style="list-style-type: none"> • Le transport non local de l'énergie (art. 6, § 1^{er}, VII, al.1^{er}, a, LSRI) • Les tarifs de la distribution d'électricité et de gaz (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 2, d, LSRI) • L'énergie nucléaire (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 1^{er}, f, LSRI) 	<ul style="list-style-type: none"> • La distribution et le transport local d'électricité au moyen de réseaux dont la tension nominale est inférieure ou égale à 70.000 volts, y compris les tarifs des réseaux de distribution d'électricité, à l'exception des tarifs des réseaux ayant une fonction de transport et qui sont opérés par le même gestionnaire que le réseau de transport (art. 6, § 1^{er}, VII, al.1^{er}, a, LSRI) • La distribution publique de gaz, y compris les tarifs des réseaux de distribution publique de gaz, à l'exception des tarifs des réseaux qui remplissent aussi une fonction de transport du gaz, à l'exception (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 1^{er}, b, LSRI) • Les sources nouvelles d'énergie, à l'exception de celles liées à l'énergie nucléaire (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 1^{er}, f, LSRI) • la récupération d'énergie par les industries et autres utilisateurs (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 1^{er}, g). • l'utilisation rationnelle de l'énergie (art. 6, § 1^{er}, VII, al. 1^{er}, h).
Bâtiments	<p>/</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'urbanisme et l'aménagement du territoire (art. 6, § 1^{er}, I, 1°, LSRI) • L'acquisition, l'aménagement, l'équipement de terrains à usage de l'industrie, de l'artisanat et des services (art. 6, § 1^{er}, I, 3°, LSRI) • La rénovation urbaine (art. 6, § 1^{er}, I, 4°, LSRI) • La rénovation des sites d'activité économique désaffectés (art. 6, § 1^{er}, I, 5°, LSRI) • La politique foncière (art. 6, § 1^{er}, I, 6°, LSRI) • Les monuments et sites (art. 6, § 1^{er}, I, 7°, LSRI) • Le remembrement des biens ruraux et la rénovation rurale (art. 6, § 1^{er}, III, 1°, LSRI)

		<ul style="list-style-type: none"> • Le logement et la police des habitations qui constituent un danger pour la propreté et la salubrité publique (art. 6, § 1^{er}, IV, 1°, LSRI) • Les règles spécifiques concernant la location des biens ou de parties de biens destinés à l'habitation (art. 6, § 1^{er}, IV, 2°, LSRI)
Transports	<ul style="list-style-type: none"> • Les voies ferrées gérées par la Société des chemins de fer Belge (art. 6, § 1^{er}, X, 2° bis, LSRI) • L'aéroport de Bruxelles-National (art. 6, § 1^{er}, X, 7°, LSRI) • La réglementation en matière de transport de matières radioactives, de transport d'explosifs et de transport de matière animales qui présentent un danger pour la population (art. 6, § 1^{er}, X, 13°, LSRI) 	<ul style="list-style-type: none"> • Les routes et leurs dépendances (art. 6, § 1^{er}, X, 1°, LSRI) • les voies hydrauliques et leurs dépendances (art. 6, § 1^{er}, X, 2°, LSRI) • Le régime juridique de la voirie terrestre et des voies hydrauliques, quel qu'en soit le gestionnaire, à l'exclusion des voies ferrées gérées par la SNCB (art. 6, § 1^{er}, X, 2° bis, LSRI) • L'équipement et l'exploitation des aéroports et des aérodromes publics, à l'exception de l'aéroport de Bruxelles-National (art. 6, § 1^{er}, X, 7°, LSRI) • Le transport en commun urbain et vicinal, en ce compris les services réguliers spécialisés, les services de taxis et les services de location de voitures avec chauffeur (art. 6, § 1^{er}, X, 8°, LSRI) • Les normes techniques minimales de sécurité en matière de construction et d'entretien des routes et de leurs dépendances, et des voies hydrauliques et leurs dépendances (art. 6, § 1^{er}, X, 12°, LSRI) • La réglementation en matière de transport de marchandises dangereuses et de transport exceptionnel par route, à l'exception de la réglementation en matière de transport de matières radioactives, de transport d'explosifs et de transport de matières animales qui présentent un danger pour la population (art. 6, § 1^{er}, X, 13°, LSRI)
Économie	<ul style="list-style-type: none"> • Les marchés publics (art. 6, § 1^{er}, VI, al. 2, 2°, LSRI) • La protection des consommateurs (art. 6, § 1^{er}, VI, al. 2, 2°, LSRI) 	<p>La politique économique (art.6, § 1^{er}, VI, al. 1^{er}, 1°, LSRI)</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • La politique des prix et des revenus, à l'exception de la réglementation des prix dans les matières qui relèvent de la compétence des Régions et des Communautés (art. 6, § 1^{er}, al. 2, 3^o, LSRI) 	
--	---	--

Comme nous l'avons précisé *supra*, le tableau qui précède a été établi à la suite de l'analyse des dispositions des lois spéciales (LSRI et LSBxl) qui attribuent des compétences aux Régions et réservent certaines matières à l'autorité fédérale. Lorsque le développement d'un projet politique concret implique une matière qui n'est pas reprise dans le tableau, celle-ci relève soit d'un champ de compétence attribué aux Régions que nous n'avons pas considéré *a priori* comme étant pertinent au regard des objectifs de l'étude, soit des compétences des Communautés (qu'il a été convenu de ne pas examiner dans l'étude), soit encore d'un champ de compétence de l'Autorité fédérale qui n'est pas fondé sur une réserve explicite de la LSRI dans l'une des cinq rubriques sélectionnées dans le tableau. Les quelques lignes qui suivent visent à préciser brièvement ce dernier point.

On rappelle que le système de répartition des compétences qui est appliqué au sein de l'État fédéral belge implique que les entités fédérées ne disposent que de compétences attribuées tandis que l'autorité fédérale dispose des compétences résiduelles – c'est-à-dire des compétences qui ne sont pas attribuées aux autres entités (ce qui n'empêche pas que certaines matières soient par ailleurs explicitement réservées à l'autorité fédérale)¹⁷⁴. Une compétence est dite attribuée si un texte la rattache explicitement au giron d'une entité. En revanche, une compétence est dite résiduelle – et relève donc de l'autorité fédérale – si aucun texte attributif ne la mentionne.

Concrètement, lorsqu'on cherche à déterminer ce que peuvent régir les différentes entités du Royaume, il convient de vérifier l'existence ou non d'une règle attributive de compétence. La liste des compétences qui sont attribuées par la Constitution et les lois qui la mettent en œuvre sont donc le point de départ du raisonnement. L'identification d'une compétence dans une disposition constitutionnelle ou légale permet de savoir qu'elle relève des Communautés, des Régions ou – sous la forme d'une réserve – à l'Autorité fédérale¹⁷⁵. Lorsqu'une matière

¹⁷⁴ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la Jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 383.

¹⁷⁵ Il arrive en effet que le Constituant ou le législateur spécial réservent expressément une compétence à l'Autorité fédérale. Dans l'optique selon laquelle la compétence résiduelle appartiendrait un jour aux entités fédérées en application de l'article 35 de la Constitution, le Constituant et le législateur spécial ont réservé expressément certaines matières à l'Autorité fédérale, « conçues comme le dernier rempart de l'État national » (O. CORTEN, « La théorie des 'matières réservées' dans la Belgique fédérale », *Administration Publique (Trimestriel)*, 1994/4, p. 274). Ainsi, en son article 6, §1^{er}, VII, al.1^{er}, f, la LSRI confie aux Régions la compétence relative aux sources nouvelles d'énergie « à l'exception de celles liées à l'énergie nucléaire ». On peut aussi considérer que ces réserves ne sont que des indications particulières de ce qui relève de l'autorité fédérale, et

donnée n'apparaît dans aucune des dispositions pertinentes, on en déduit alors l'existence d'une compétence résiduelle, par nature, fédérale¹⁷⁶. Ce raisonnement peut se résumer selon la formule suivante, proposée par Géraldine Rosoux :

« Total des compétences - compétences attribuée aux entités fédérées = compétences résiduelles de l'autorité fédérale »¹⁷⁷.

Comme nous l'avons expliqué *supra*, dans la section III.2, c'est l'article 35 de la Constitution qui indique quelle autorité détient la compétence résiduelle. Pour rappel, cette disposition prévoit que c'est en principe les entités fédérées qui disposent de la compétence résiduelle. Dès lors que la disposition n'est pas en vigueur, il faut précisément comprendre l'inverse de ce qu'elle prévoit : c'est l'autorité fédérale - et non les entités fédérées comme on peut le lire - qui dispose de la compétence résiduelle actuellement¹⁷⁸.

Partant, les Régions et Communautés ne sont compétentes que pour les matières qui leur sont explicitement attribuées par la Constitution et par les lois de réformes institutionnelles. Ainsi par exemple, la LSRI rend expressément les Régions compétentes pour la protection de l'environnement en son article 6, § 1^{er}, II, al. 1^{er}, 1^o.

Quant à la compétence résiduelle de l'autorité fédérale, basée sur l'article 35 de la Constitution lu *a contrario*¹⁷⁹, elle comprend par exemple la protection de la santé publique, sauf pour les aspects particuliers qui relèvent des Communautés¹⁸⁰.

Dans l'hypothèse où les recettes d'une taxe carbone reviendraient partiellement ou intégralement à l'autorité fédérale, il est utile d'avoir un aperçu des matières diverses qui relèvent de sa compétence et dans lesquelles elle pourrait éventuellement développer des politiques nouvelles avec ces moyens financiers supplémentaires. Or, dans le tableau ci-dessus, nous avons choisi, dans un souci de lisibilité, de ne présenter les compétences fédérales que pour certains domaines précis (dans cinq grandes catégories de matières sélectionnées). Nous proposons donc un tableau complémentaire en annexe, centré sur les compétences de l'autorité fédérale.

constituent dès lors des formes particulières de compétences résiduelles de l'Autorité fédérale (K. MUYLLE, « Faut-il transférer les compétences résiduelles », *Handboek van het Belgisch Staatsrecht*, Malines, Kluwer, 2011, p. 403).

¹⁷⁶ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la Jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 381.

¹⁷⁷ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la Jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Administration Publique (Trimestriel)*, 2018/4, p. 383.

¹⁷⁸ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 582 et s.

¹⁷⁹ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 584.

¹⁸⁰ Notons que les Communautés sont compétentes en matière de « politique de santé » (art. 5, §1^{er}, I, LSRI). La Cour constitutionnelle a jugé que la protection de la santé n'a été soustraite à l'Autorité fédérale dans la mesure où elle a été transférée aux Communautés mais qu'elle lui revient pour le reste. Voy. C. const., 15 janvier 2009, n°2/2009, B.5.2; À cet égard voy. C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 586.

Annexe 1 à la Section V : l'exception à la règle fédérale *non bis in idem* pour les huiles minérales conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage

Des **accords de coopération** entre l'autorité fédérale et les trois Régions ont été successivement conclus à propos de ***l'exécution et du financement de l'assainissement du sol des stations-services***¹⁸¹. Cette démarche commune s'explique initialement par les conséquences financières pour les exploitants des stations-services des nombreuses réglementations relatives à l'environnement (pollution du sol et de la nappe aquifère) élaborées par les Régions. En effet, l'assainissement des sols exige un effort financier particulièrement lourd des occupants ou des propriétaires concernés. En l'absence d'un système cohérent de financement de l'assainissement des sols des stations-service, l'obligation de procéder à l'assainissement risquait de conduire de nombreux occupants ou propriétaires à la faillite, ou à tout le moins à la mise en liquidation de leur entreprise. À défaut d'assainissement par les exploitants concernés, les occupants ou les propriétaires, le passif historique risquait d'être mis à charge des autorités publiques.

Il a donc été décidé de mettre en place, par la voie d'un accord de coopération, un mécanisme de financement approprié permettant d'assainir, de manière efficace et systématique, le passif historique des nombreuses stations-services. Ce dispositif s'est traduit par ***l'établissement d'un Fonds*** (personne morale distincte, ASBL de droit privé, reconnue et contrôlée par les pouvoirs publics) dont la mission consiste à intervenir dans la prise en charge de l'assainissement des stations-services, au bénéfice de leurs exploitants. Ce Fonds peut intervenir aussi bien en cas de fermeture de la station-service que dans les situations de poursuite des activités. Il est financé par une cotisation établie directement par l'accord de coopération ; les entreprises soumises à accises sont ainsi tenues de contribuer financièrement au fonctionnement du Fonds.

Pour assurer le contrôle du dispositif, l'accord de coopération a créé une Commission interrégionale de l'assainissement du sol. Cette Commission, dotée de la personnalité juridique, est construite comme une « institution commune » au sens de l'article 92*bis* de la LSRI. Cette Commission a notamment pour tâche d'agréer la constitution du Fonds évoqué ci-avant, aux conditions qu'elle fixe, et de le contrôler (en étant en mesure d'appliquer des sanctions le cas échéant).

¹⁸¹ Loi du 26 août 2003 portant assentiment à l'Accord de coopération entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relative à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services, conclu à Bruxelles le 13 décembre 2002 ; loi du 28 avril 2019 portant assentiment à l'Accord de coopération du 25 juillet 2018 entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage. Le second accord de coopération en date, celui du 25 juillet 2018, prévoit la continuation de l'accord de coopération conclu le 13 décembre 2002, sous réserve d'une adaptation en diminution des cotisations par litre d'essence et diesel pour véhicules ainsi que d'une extension du dispositif à l'hypothèse de l'assainissement des citernes de gasoil à des fins de chauffage.

Plusieurs facteurs ont justifié le **choix d'un accord de coopération** à caractère normatif en lieu et place d'une législation spécifique dans chaque Région. Parallèlement à la compétence matérielle des Régions pour les politiques d'assainissement des sols et de l'exigence de respect du principe de l'union économique et monétaire belge, il convenait de tenir compte aussi de la compétence de l'autorité fédérale, entre autres, vis-à-vis des accises, et ce pour les besoins de la définition de l'obligation de contribution, de sa perception, ainsi que de son contrôle.

Initialement, des **scénarios alternatifs** avaient été envisagés (*Doc.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1473/1, pp. 12-14). Parmi ceux-ci figurait celui d'une augmentation des accises sur les produits pétroliers concernés (essence et diesel) ; elle aurait été instaurée au niveau fédéral, mais en concertation avec les Régions, et appliquée pendant une période limitée. Le produit de cette augmentation des accises aurait ensuite été versé à un fonds budgétaire fédéral, co-géré par les Régions. La décision d'affecter les crédits du fonds budgétaire à des dossiers concrets aurait été prise par le ministre fédéral responsable du fonds, à savoir le ministre fédéral de l'Économie, sur proposition des gouvernements des Régions concernées, en fonction de la situation géographique de la station-service concernée. Il a toutefois été souligné que cette option risquait de se heurter à des obstacles d'ordre constitutionnel. Dans un avis antérieurement rendu, la section de législation du Conseil d'État avait en effet déjà estimé qu'il n'appartenait pas au législateur fédéral d'intervenir dans des matières relevant de la compétence exclusive des entités fédérées, fût-ce par l'affectation de moyens financiers (avis du 2 février 1999, *Doc.*, Sénat, 1998/99, n° 1886/3, à propos d'une proposition de loi créant un Fonds de compensation temporaire pour le parrainage et la lutte contre le tabagisme).

En fin de compte, c'est donc le scénario d'un accord de coopération qui a été retenu. Les cotisations alimentant le Fonds ainsi créé se sont vu reconnaître la nature d'un impôt, avec la particularité que son produit devait revenir à un instance autre que les collectivités politiques énumérées à l'article 170 de la Constitution (en l'occurrence, le Fonds).

D'aucuns ont pu soutenir qu'il convenait de faire une distinction, pour les besoins de l'application de la règle fédérale *non bis in idem*, entre les impôts dont le produit revient à une collectivité politique mentionnée à l'article 170 précité (État, Communautés, Régions, agglomération, communes) et ceux dont les recettes alimentent directement le budget d'une personne morale distincte (comme tel est le cas ici): seuls les premiers seraient visés par la règle en question. Autrement dit, l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution ne s'opposerait pas à l'instauration, notamment par les Régions, de la « contribution obligatoire » au profit direct d'un fonds privé tel que celui relatif à l'assainissement du sol des stations-services.

Les autorités de l'époque (en 2003), ont estimé que cette interprétation de la règle fédérale *non bis in idem* était risquée d'un point de vue constitutionnel et risquait de ne pas être validée, en cas de contestation, par la Cour constitutionnelle. Dès lors que les Régions participaient à l'accord de coopération qui, lui-même, établissait un prélèvement qualifiable de « fiscal » et dont les recettes allaient couvrir des dépenses associées à des politiques *régionales*, il convenait de faire preuve de la plus grande prudence. C'est ainsi qu'une exception a été introduite au sein de l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 en relation avec les *huiles minérales* et dans le contexte précis de l'accord de coopération relatif à l'assainissement du sol des stations-services et, par extension depuis l'entrée en vigueur du nouvel accord de coopération du 25 juillet 2018, des citernes de gasoil à des fins de chauffage. Cette exception s'appuie sur le constat que la loi précitée est une loi ordinaire à laquelle peuvent s'appliquer les principes *lex posterior derogat priori* (une loi ultérieure peut déroger à une loi

antérieure) et *lex specialis derogat generalibus* (les lois particulières dérogent aux lois générales) : le législateur fédéral, qui décide en cette matière à la majorité ordinaire, peut déroger au principe *non bis in idem* que formule la loi du 23 janvier 1989 et c'est ce qu'il fait nécessairement quand il autorise les Régions à lever un impôt dans une matière qui fait l'objet d'une imposition par l'État¹⁸².

Il faut dire que le **Conseil d'État** avait été clair dans l'avis rendu le 30 octobre 2001 n° 32.123/3¹⁸³ à propos de l'avant-projet de loi portant assentiment à l'accord de coopération en question. Préalablement à la décision prise d'introduire une *exception* à la règle fédérale *non bis in idem*, afin de libérer le terrain pour une taxation par les Régions, la section de législation du Conseil d'État avait fait valoir les éléments suivants :

-I. Au plan fiscal, les **régions ne sont pas autorisées à lever des impôts en matière d'accises**¹⁸⁴, puisque celle-ci fait déjà l'objet d'une imposition fédérale (voir l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution) ;

-II. **L'engagement de l'autorité fédérale**¹⁸⁵ consiste donc essentiellement à **mettre sa compétence fiscale à la disposition des Régions**¹⁸⁶ en percevant une cotisation par litre de carburant mis à la consommation ou constaté manquant ;

-III. Les missions à accomplir, et en particulier **l'assainissement du sol autour des stations-services**¹⁸⁷, relèvent incontestablement de la **compétence régionale**¹⁸⁸ (voir l'article 6, § 1^{er}, II, alinéa 1^{er}, 1°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles) ;

-IV. Or, les **règles répartitrices des compétences ne permettent pas à une autorité d'affecter des moyens financiers à des projets qui ne sont pas de sa compétence. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir pour effet d'habiliter une autorité à financer une politique qui n'est pas de sa compétence. En l'espèce, cet accord ne peut pas autoriser l'État fédéral à financer une politique régionale**¹⁸⁹ ;

¹⁸² Voy., entre autres, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3585/1, pp. 4-5.

¹⁸³ *Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1473/1, pp. 66 et suiv.

¹⁸⁴ C'est nous qui soulignons.

¹⁸⁵ C'est nous qui soulignons.

¹⁸⁶ C'est nous qui soulignons.

¹⁸⁷ C'est nous qui soulignons.

¹⁸⁸ C'est nous qui soulignons.

¹⁸⁹ C'est nous qui soulignons. Dans des avis antérieurement rendus, le Conseil d'État avait déjà insisté sur le fait que : « [...] les pouvoirs dont sont investis l'État fédéral, les communautés ou les régions, pour effectuer des dépenses dans le cadre de leur politique publique ou sous la forme de subventions octroyées à des institutions de droit public ou de droit privé, sont subordonnés à la compétence matérielle à laquelle ces moyens financiers sont affectés, sous la réserve des exceptions éventuelles prévues par la Constitution ou la loi spéciale » (notamment, avis 26.248/1, donné le 1^{er} avril 1997, sur un avant-projet de loi « créant un programme de mise à disposition de chercheurs scientifiques au bénéfice des établissements d'enseignement universitaire et des établissements scientifiques fédéraux » (*Doc. parl.*, Chambre, 1996-97, n° 1022/1). Cet avis se réfère notamment à des avis du 25 janvier 1984 (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-84, n° 834-1, pp. 27- 29 et 42-46, et n° 834-10) et du 13 octobre 1992 (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-93, n° 526-1, pp. 158-159).

-V. Si l'on veut maintenir le système envisagé, il convient d'agir conformément à l'article 177 de la Constitution, c'est-à-dire en adoptant une loi spéciale¹⁹⁰ qui le prévoit explicitement¹⁹¹.

Cette position du Conseil d'État rejoint celle adoptée antérieurement à propos des accords de coopération : « [...] des règles répartitrices de compétences impliquent d'une part que chaque autorité ne peut conclure un accord de coopération que si elle met en œuvre des compétences propres et, d'autre part, qu'elle ne peut abandonner à l'autre partie ou aux autres parties à l'accord le pouvoir de prendre, sans sa participation ou leur participation, les décisions qu'implique la mise en œuvre de cet accord »¹⁹².

Enfin de compte, les autorités ayant conclu les accords de coopération successifs ont tenu compte des observations du Conseil d'État pour les points I à IV évoqués ci-avant. Par contre, elles ont estimé, contrairement au point V reproduit ci-avant, qu'il n'était pas nécessaire d'adopter une loi spéciale, une loi ordinaire suffisant à mettre le dispositif en conformité avec la Constitution et la législation institutionnelle.

Compte tenu de la dérogation apportée à la règle fédérale *non bis in idem*, la cotisation alimentant le Fonds mis en place pour l'assainissement du sol des stations-services (et, par extension, des citernes de gasoil à des fins de chauffage) constitue une taxe régionale (qui s'ajoute aux accises fédérales). L'intervention de l'autorité fédérale se limitait ainsi, partant, à l'introduction d'une exception au sein de la loi du 23 janvier 1989, ainsi qu'à d'autres aspects plus proprement liés aux compétences matérielles (que nous n'évoquons pas ici).

Dans son avis rendu à propos de ce dispositif tel que repris dans le nouvel accord de coopération daté du 25 juillet 2018, le Conseil d'État a estimé que, du fait de l'exception désormais prévue à l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989, ses observations critiques de l'époque ne se justifiaient plus, dès lors qu'elles se fondaient sur l'idée que c'était l'autorité fédérale qui introduisait le nouvel impôt (cotisation) et non les Régions¹⁹³.

¹⁹⁰ Tel qu'initialement conçu, « L'accord de coopération tient en cela que les produits d'une 'cotisation' perçue sur la base d'une compétence fédérale sont transférés aux régions par l'intermédiaire d'un Fonds, de manière à pouvoir être utilisés pour mener une politique qui relève de la compétence exclusive des régions. Conformément à l'article 177 de la Constitution, pareille réglementation ne peut être édictée que par une loi adoptée à la majorité fixée à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution » (*Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1473/1, pp. 66 et suiv.

¹⁹¹ Un avis critique d'un professeur de droit constitutionnel avait alors été soumis par rapport à cet avis de la section de législation du Conseil d'État : voy. *Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1473/1, pp. 59-63.

¹⁹² Voy., entre autres, l'avis 30.102/2 du 24 mai 2000 à propos de l'avant-projet de décret portant assentiment à l'accord de coopération du 21 mars 2000 entre la Communauté française et la Région wallonne portant sur le refinancement de la Communauté française par la Région wallonne pour un montant de 900 millions FB par la coopération dans le cadre des politiques croisées, sur la détermination des modalités de décision dans le cadre des programmes afférents aux Fonds structurels européens et sur le développement des entreprises culturelles (*Doc. Région wallonne*, 1999-2000, n° 124/1, p. 18).

¹⁹³ Avis du Conseil d'État n° 64.107/VR du 4 octobre 2018, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3585/1, pp. 7-14.

On notera encore, à propos des **modalités de modification du montant de la cotisation due annuellement**, que l'accord de coopération prévoit que le Fonds peut majorer cette cotisation annuellement si cela s'avère nécessaire pour l'accomplissement de sa mission et pour la couverture de ses frais de fonctionnement, ou la diminuer si cela n'empêche pas l'accomplissement de sa mission et la couverture de ses frais de fonctionnement, moyennant l'avis positif préalable de la Commission interrégionale de l'assainissement du sol et une décision unanime des Gouvernements régionaux et des Ministres fédéraux de l'Économie et de l'Énergie. Si aucune décision unanime n'est prise par ceux-ci dans un délai de six mois, l'Accord prévoit que la cotisation visée est automatiquement augmentée de 0,002 euro par litre de carburant ou combustible en cas de proposition d'augmentation de la cotisation ou automatiquement réduite du même montant en cas de proposition de réduction de la cotisation (dans l'Accord de coopération du 25 juillet 2018, il s'agit de l'article 35).

Selon nous, ce dispositif relatif à la modification du montant de la cotisation est contraire au principe constitutionnel de légalité, spécialement pour ce qui a trait à la marge de manœuvre qu'il confère aux Gouvernements régionaux et aux Ministres fédéraux de l'Économie et de l'Énergie en ce qui concerne la décision relative au montant de la majoration ou de la diminution de la cotisation. Le Conseil ne semble néanmoins pas s'être prononcé à ce propos et il n'existe pas, à notre connaissance, de jurisprudence sur la conformité à la Constitution de cette règle d'adaptation. Nous conseillons cependant d'éviter ce type de dispositif, de manière à prévenir les risques constitutionnels.

Annexe 2 à la Section V : esquisse des compétences de l'autorité fédérale

Comme nous l'avons expliqué dans la section III et rappelé dans la section V, les compétences de l'autorité fédérale sont de deux ordres : d'une part, certaines compétences lui sont explicitement attribuées (sous la forme notamment de réserves de compétences dans la LSRI) et, d'autre part, l'autorité fédérale dispose des compétences résiduelles, c'est-à-dire de celles qui ne sont pas attribuées à une autre entité.

Cette annexe a pour but de présenter d'une façon aussi complète que possible, d'une part, les réserves de compétences que la LSRI réserve explicitement au profit de l'autorité fédérale (A) et, d'autre part, les matières qui relèvent des compétences résiduelles (B). Cette annexe n'envisage pas les compétences parallèles, c'est-à-dire celles qui relèvent à la fois de l'autorité fédérale, des Régions et des Communautés et qui doivent être exercées en lien avec leurs compétences propres (voy. nos explications dans la section III du rapport).

A. Matières explicitement réservées à l'autorité fédérale

Dans cette partie de l'annexe, nous repartons des listes de compétences attribuées aux Communautés (1) et aux Régions (2), pour mettre en exergue les aspects réservés à l'autorité fédérale.

1. Les exceptions aux compétences communautaires

Il convient d'abord de relever que l'article 4 de la LSRI, relatif aux matières culturelles, réserve à l'autorité fédérale « l'émission de communications du gouvernement fédéral ». Pour le reste, nous nous focalisons sur l'article 5, § 1^{er}, de la LSRI qui concerne les matières personnalisables. Dans un souci pédagogique, la liste suivante reprend les rubriques principales des attributions communautaires de prévues par cette disposition et indique, pour chacune, ce qui relève de l'autorité fédérale.

I. Politique de la santé

- La législation organique, à l'exception du coût des investissements de l'infrastructure et des services médicotechniques
- Le financement de l'exploitation, lorsqu'il est organisé par la législation organique
- Les règles de bases relatives à la programmation
- La détermination des conditions comme hôpital universitaire conformément à la législation sur les hôpitaux
- Les conditions d'agrément des professions des soins de santé
- Le contingentement annuel par Communauté pour l'accès à chaque profession des soins de santé
- L'assurance-maladie invalidité
- Les mesures prophylactiques nationales

II. Aide aux personnes

- La fixation du montant minimum, des conditions d'octroi et du financement du revenu légalement garanti

- Les matières relatives aux centres publics d'aide sociale, réglées par les articles 1^{er} et 2 et dans les chapitres IV, V, VII de la loi organique du 8 juillet 1976 relative aux centres publics d'aide sociale
- Les matières relatives aux centres publics d'aide sociale réglées dans la loi du 2 avril 1965 relative à la prise en charge des secours accordés par les commissions d'assistance publique
- Les règles relatives aux centres publics d'aide sociale des communes visées aux articles 6 et 7 des lois sur l'emploi des langues en matières administratives, coordonnées le 18 juillet 1966, et des communes de Comines-Warneton et Fourons, inscrites dans les articles 6, § 4, 11, § 5, 18ter, 27, § 4, et 27bis, § 1er, dernier alinéa, de la loi organique du 8 juillet 1976 relative aux centres publics d'aide sociale et dans la loi du 9 août 1988 portant modification de la loi communale, de la nouvelle loi communale, de la loi électorale communale, de la loi organique des centres publics d'aide sociale, de la loi provinciale, du Code électoral, de la loi organique des élections provinciales et de la loi organisant l'élection simultanée pour les chambres législatives et les conseils provinciaux, telle que modifiée par la loi spéciale du 19 juillet 2012
- Les règles et le financement, en ce compris les dossiers individuels, des allocations aux handicapés autres que l'allocation d'aide aux personnes âgées.
- Les règles relatives à l'intervention financière pour la mise au travail des travailleurs handicapés, octroyée aux employeurs occupant des handicapés
- La fixation du montant minimum, des conditions d'octroi et du financement du revenu légalement garanti aux personnes âgées
- Les règles du droit civil relatives au statut des mineurs et de la famille, telles qu'elles sont établies par le Code civil et les lois qui le complètent.
- Les règles du droit pénal érigeant en infraction les comportements qui contreviennent à la protection de la jeunesse et établissant les peines qui punissent ces manquements, en ce compris les dispositions qui ont trait aux poursuites
- L'organisation des juridictions de la jeunesse, de leurs compétences territoriales et de la procédure devant ces juridictions
- L'exécution des peines prononcées à l'égard des mineurs ayant commis un fait qualifié d'infraction qui ont fait l'objet d'une mesure de dessaisissement, à l'exclusion des centres destinés à accueillir ces jeunes jusqu'à l'âge de vingt-trois ans
- La déchéance de l'autorité parentale et la tutelle sur les prestations familiales ou autres allocations sociales

III. Organisation, fonctionnement et missions des maisons de justice, et du service compétent pour assurer la mise en œuvre et le suivi de la surveillance électronique

- La détermination des missions que les maisons de justice ou les autres services des Communautés qui les reprennent, le cas échéant, exercent dans le cadre de la procédure judiciaire ou de l'exécution des décisions judiciaires

IV. Prestations familiales

/

V. Contrôle des films, en vue de l'accès des mineurs aux salles de spectacle cinématographiques

/

2. Les exceptions aux compétences régionales

Dans un souci pédagogique, la liste suivante reprend les grandes rubriques d'attributions régionales de l'article 6, § 1^{er}, de la LSRI et indique, pour chacune, ce qui relève de l'Autorité fédérale.

I. Aménagement du territoire

/

II. Environnement et politique de l'eau

- En ce qui concerne les établissements dangereux, insalubres et incommodes, les mesures de police internes qui concernent la protection du travail
- L'établissement des normes de produits
- La protection contre les radiations ionisantes, en ce compris les déchets radioactifs

III. Rénovation rurale et protection de la nature

- Importation, exportation et transit des espèces végétales non indigènes, ainsi que des espèces animales non indigènes et de leurs dépouilles
- Fabrication, commerce et détention d'armes de chasse, et la tenderie
- Normes relatives à la qualité des matières premières et des produits végétaux, et au contrôle de ces normes, en vue d'assurer la sécurité de la chaîne alimentaire
- Normes et leur contrôle relatifs à la santé des animaux, ainsi qu'à la qualité des produits d'origine animale, en vue d'assurer la sécurité de la chaîne alimentaire
- Mesures de remplacement de revenus en cas de cessation anticipée de l'activité d'agriculteurs plus âgés

IV. Economie

- Octroi de garanties contre les risques à l'exportation, à l'importation et à l'investissement (la représentation des régions est assurée dans les institutions et les organes qui fournissent ces garanties)
- Politique commerciale multilatérale
- Importation/exportation concernant l'armée et la police
- Conditions d'accès aux professions des soins de santé et aux professions intellectuelles prestataires de services
- Marchés publics
- Protection des consommateurs
- Organisation de l'économie
- Plafonds d'aide aux entreprises en matière d'expansion économique (qui ne peuvent être modifiés que de l'accord des Régions)
- Politique monétaire
- Politique financière et protection de l'épargne
- Politique des prix et des revenus, à l'exception de la réglementation des prix dans les matières qui relèvent de la compétence des Régions et des Communautés, sous réserve de l'article 6, §1^{er}, VII, alinéa 2, d (réseaux de distribution de chaleur à distance)
- Droit de la concurrence et droit des pratiques du commerce, à l'exception de l'attribution des labels de qualité et des appellations d'origine, de caractère régional ou local
- Droit commercial et droit des sociétés
- Propriété intellectuelle et industrielle
- Contingents et licences, à l'exception des licences pour l'importation, l'exportation et le transit d'armes, de munitions, et de matériel devant servir spécialement à un usage militaire ou de maintien de l'ordre et de la technologie y afférente ainsi que des produits et des technologies à double usage, sans préjudice de la compétence fédérale pour celles concernant l'armée et la police

- La métrologie et la normalisation, à l'exception de l'homologation des radars et autres instruments liés aux compétences régionales
- Secret statistique
- Société nationale d'investissements
- Droit du travail et de la sécurité sociale

VII. Politique de l'énergie

- Distribution et transport d'électricité (tension nominale supérieure à 70.000 Volts)
- Matières dont l'indivisibilité technique et économique requiert une mise en œuvre homogène sur le plan national, à savoir : les études sur les perspectives d'approvisionnement en énergie ; le cycle du combustible nucléaire, les grandes infrastructures de stockage, le transport et la production de l'énergie, les tarifs (en ce compris la politique des prix), sans préjudice de la compétence régionale en matière de tarifs.

VIII. Pouvoirs subordonnés

- Les règles inscrites dans la loi communale, la nouvelle loi communale, la loi électorale communale, la loi organique des centres publics d'aide sociale, la loi provinciale, le Code électoral, la loi organique des élections provinciales et la loi organisant l'élection simultanée pour les chambres législatives et les conseils provinciaux en vertu de la loi du 9 août 1988 portant modification de la loi communale, de la nouvelle loi communale, de la loi électorale communale, de la loi organique des centres publics d'aide sociale, de la loi provinciale, du Code électoral, de la loi organique des élections provinciales et de la loi organisant l'élection simultanée pour les chambres législatives et les conseils provinciaux, telle que modifiée par la loi spéciale du 19 juillet 2012
- Les règles inscrites dans les articles 5, 5bis, 70, 3° et 8°, 126, deuxième et troisième alinéas, et le titre XI de la loi provinciale
- Les règles inscrites dans les articles 125, 126, 127 et 132 de la nouvelle loi communale, dans la mesure où elles concernent les registres de l'état civil
- L'organisation et la politique relative à la police, en ce compris l'article 135, § 2, de la nouvelle loi communale, et aux services d'incendie des régimes de pension du personnel et des mandataires
- Les limites des communes citées à l'article 7 des lois sur l'emploi des langues en matières administratives, coordonnées le 18 juillet 1966, et des communes de Comines-Warнетon et de Fourons
- La composition, l'organisation, la compétence et le fonctionnement des communes citées à l'article 7 des lois sur l'emploi des langues en matières administratives, coordonnées le 18 juillet 1966, et les communes de Comines-Warнетon et de Fourons
- Les règles inscrites dans la loi communale, la nouvelle loi communale, la loi électorale communale, la loi organique des centres publics d'aide sociale, la loi provinciale, le Code électoral, la loi organique des élections provinciales et la loi organisant l'élection simultanée pour les chambres législatives et les conseils provinciaux en vertu de la loi du 9 août 1988 ^[2] portant modification de la loi communale, de la nouvelle loi communale, de la loi électorale communale, de la loi organique des centres publics d'aide sociale, de la loi provinciale, du Code électoral, de la loi organique des élections provinciales et de la loi organisant l'élection simultanée pour les chambres législatives et les conseils provinciaux, telle que modifiée par la loi spéciale du 19 juillet 2012
- La reconnaissance des cultes et des traitements et pensions des ministres des cultes

- Le financement des missions à remplir par les communes, les agglomérations et fédérations de communes, les collectivités supracommunales, les provinces et par d'autres personnes morales de droit public lorsque ces missions se rapportent à une matière qui est de la compétence de l'Autorité fédérale

IX. Politique de l'emploi

- Programmes de remise au travail dans les administrations et services de l'autorité fédérale ou placés sous sa tutelle
- Conventions visées dans la section 5 du chapitre II de l'arrêté royal n° 25 du 24 mars 1982 créant un programme de promotion de l'emploi dans le secteur non marchand
- Normes relatives au permis de travail délivré en fonction de la situation particulière de séjour des travailleurs étrangers concernés et aux dispenses de cartes professionnelles liées à la situation particulière de séjour des personnes concernées
- Surveillance du respect des normes relatives au permis de travail délivré en fonction de la situation particulière de séjour des personnes concernées
- Réglementation en matière d'emploi convenable, de recherche active d'un emploi, de contrôle administratif et de sanctions, ainsi que pour l'exécution matérielle des sanctions, sans préjudice de la compétence régionale visée au 6° (à savoir, l'établissement des conditions auxquelles des dispenses à l'exigence de disponibilité pour le marché du travail des chômeurs indemnisés peuvent être accordées, ainsi que la décision d'attribuer ou non cette dispense).
- Réductions structurelles de cotisations patronales de sécurité sociale, réductions de cotisations des travailleurs ainsi que les réductions de cotisations patronales de sécurité sociale qui sont établies en fonction des caractéristiques propres de l'employeur ou en fonction d'un secteur d'activités
- Réduction des cotisations de sécurité sociale des travailleurs pour les secteurs du dragage et du remorquage
- Les institutions fédérales compétentes pour les cotisations de sécurité sociale, les allocations de chômage et l'aide sociale financière sont les seuls opérateurs administratifs et techniques

X. Travaux publics et transport

- Voies ferrées gérées par la SNCB
- Aéroport de Bruxelles-National
- Réglementation en matière de transport de matières animales qui présentent un danger pour la population, de transport de matières radioactives et de matières explosives

XI. Le bien-être des animaux

/

XII. Sécurité routière

- Détermination des limites de vitesse sur les autoroutes
- Signalisation relative aux zones de douane, aux passages à niveau et aux croisements avec les voies ferrées et aux voies militaires
- Détermination des connaissances et aptitudes nécessaires pour conduire des véhicules

L'Autorité fédérale dispose par ailleurs d'une importante réserve de compétences prévue par l'article 6bis, §§ 2 et 3 de la LSRI en ce qui concerne la recherche scientifique.

B. Matières qui relèvent des compétences résiduelles au sens strict

Outre ces réserves de compétence inscrites dans la LSRI, la compétence résiduelle *sensu stricto* de l'Autorité fédérale est difficile à circonscrire de façon exhaustive, puisqu'il s'agit précisément de tout ce qui ne se trouve pas inscrit dans les listes de compétences attribuées à d'autres entités.

A titre exemplatif, la liste suivante peut être proposée ¹⁹⁴:

- *Droit commun des contrats, en ce compris les règles générales applicables aux baux ;*
- *Droit des biens et de la preuve ;*
- *Libéralités et successions (sauf pour ce qui est de leur volet fiscal) ;*
- *Notariat, droit judiciaire et huissiers de justice ;*
- *Cadastre et enregistrement ;*
- *Droit pénal général, procédure pénale et établissements pénitentiaires ;*
- *Forces armées, en ce compris l'Ecole royale militaire, l'Ecole royale des sous-officiers et l'Académie royale de la Marine ;*
- *Bases militaires de la Marine ;*
- *Aéroports militaires ;*
- *Sécurité publique et la police, milices privées et services de gardiennage ;*
- *Services de renseignements ;*
- *Services postaux et de téléphonie, gestion du réseau internet en ce compris, la cybersécurité ;*
- *Protection civile ;*
- *Chemins de fer autres que les trams et métros ;*
- *Cartes d'identité et passeports ;*
- *Actes d'état civil, statut des personnes, règles de filiation, de mariage et de divorce ;*
- *Reconnaissance d'autres Etats et l'établissement de relations diplomatiques avec eux, statut diplomatique et accréditation des diplomates étrangers ;*
- *Comparution devant des juridictions internationales ou supranationales ;*
- *Réglementation relative à l'accès au territoire et aux étrangers ;*
- *Droit de la nationalité ;*
- *Jours fériés légaux et heure légale ;*
- *Domaines royaux et dotations versées aux membres de la famille royale ;*
- *Archives et dépôt légal ;*
- *Serment des fonctionnaires et mandataires publics autres que ceux des pouvoirs subordonnés ;*
- *Navigation aérienne et contrôle aérien et drones ;*
- *Navigation maritime, ferries, navigation de plaisance, en ce compris intérieure ;*
- *Douanes et accises ;*
- *Produits pétroliers, raffinés ou non et raffineries ;*
- *Syndicats ;*
- *Pensions ;*
- *Réglementation relative aux associations sans but lucratif et fondations d'intérêt public ;*
- *Profession de journaliste et secret des sources journalistiques, droit de réponse et délit de presse ;*

¹⁹⁴ Cette liste est proposée par C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, pp. 394-396.

- *Emploi des langues en matière judiciaire et notariale, et à l'armée ;*
- *Emploi des langues en matière administrative au sein de la région bilingue de Bruxelles-Capitale, au sein de la région de langue allemande et à l'étranger ;*
- *Institutions biculturelles, au sein de la région bilingue de Bruxelles-Capitale et à l'étranger ;*
- *Fixation du montant maximal autorisé pour les dépenses électorales, à l'exception du niveau local*
- *Protection de la santé publique¹⁹⁵ ;*
- *Etc.*

¹⁹⁵ Voy. C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge, op.cit.*, pp. 396-398 (n° 586).

Section VI. La coopération entre l'autorité fédérale et les entités fédérées dans le cadre de l'introduction d'une tarification carbone en droit belge

Objet : identification des mécanismes permettant de combiner ou coordonner, le cas échéant, les initiatives de plusieurs niveaux de pouvoir introduisant une composante tarification carbone (accords de coopération, autres mécanismes de coordination ou décrets conjoints).

La mise en place d'un dispositif de tarification carbone en Belgique, sous la forme d'une taxe, engendre un **double questionnement** :

- 1. qui est compétent pour introduire une telle taxe, en fixer les éléments du régime, procéder aux adaptations nécessaires et la gérer administrativement ?**
- 2. qui peut utiliser les recettes engendrées par cette taxe pour couvrir le coût de dépenses publiques ?**

Les éléments de réponse à la **première question** ont fait l'objet de développements sous les Sections IV et V (sous-section V.1) qui précèdent, consacrées à la description et aux conséquences du système de répartition des *compétences fiscales* en Belgique. Dans ce cadre, nous avons déjà indiqué que des coopérations ou coordinations entre collectivités politiques, aux fins de la fixation ou l'adaptation du régime de la taxe carbone, pouvaient se matérialiser, essentiellement par le biais d'accords de coopération (obligatoires ou facultatifs).

Quant à la **seconde question**, des indications essentielles ont été apportées au sein de la Section V (sous-section V.1) à propos du niveau de pouvoir bénéficiant des ressources procurées par la taxe carbone (autorité fédérale ou Régions). À cet égard, nous avons observé que les règles répartitrices des compétences ne permettent pas à une autorité d'affecter des moyens financiers à des projets qui ne sont pas de sa compétence. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir pour effet d'habiliter une autorité à financer une politique relevant de compétences matérielles qui ne sont pas les siennes.

Par exemple, l'autorité fédérale ne peut pas simplement apporter sa compétence *fiscale*, et donc les ressources engendrées par ce biais, sur la base d'un tel accord, de manière à ne couvrir financièrement, conformément à ce même accord, que des dépenses se rattachant aux compétences matérielles régionales uniquement – *voy. la note annexée à la Section V qui précède, à propos de l'accord de coopération sur le financement de l'assainissement du sol des stations-services*).

Lorsque l'on connaît le niveau de pouvoir bénéficiaire du produit de la taxe, encore faut-il questionner l'usage concret que celui-ci peut faire de ces ressources financières nouvelles, en

lien avec ses compétences matérielles (et la volonté, le cas échéant, de prévoir une redistribution de la recette conforme aux préoccupations qui sous-tendent l'introduction d'un tel instrument de tarification).

Quant à ce dernier point, et de manière générale, le système de répartition des compétences *matérielles*, en Belgique, n'attribue pas à une autorité unique la compétence de lutter contre le réchauffement climatique. Cette compétence ne peut pas être rattachée globalement à la compétence résiduelle dont dispose l'autorité fédérale en vertu de l'article 35 de la Constitution. En effet, la LSRI attribue à différentes entités les diverses matières qui sont directement liées à la lutte contre le réchauffement climatique (*cf* la sous-section V.2 de la Section V ci-avant, concernant la répartition des compétences matérielles relatives à cette thématique au sens large). La lutte contre le réchauffement climatique apparaît donc plutôt comme une compétence transversale englobant de nombreuses compétences matérielles, relevant tant du giron fédéral que des entités fédérées¹⁹⁶.

Il y a d'emblée lieu de remarquer l'absence d'une obligation explicite de concertation des entités fédérées en matière de lutte contre le réchauffement climatique¹⁹⁷. Néanmoins, l'article 6 de la LSRI impose une concertation quant aux matières suivantes, qui entretiennent des liens avec la question en cause :

- les mesures au sujet de la politique de l'énergie, en dehors des compétences attribuées aux Régions par l'article 6, § 1^{er}, VII¹⁹⁸ ;
- les grands axes de la politique énergétique nationale¹⁹⁹ ;
- les mesures qui ont une incidence sur la politique agricole²⁰⁰ ;
- l'élaboration des réglementations fédérales en matière de normes de produits²⁰¹.

L'éclatement des compétences (qu'elles soient matérielles ou fiscales) n'est pas le seul facteur rendant difficile la tâche de définir les autorités compétentes en matière de lutte contre le réchauffement climatique. Des mesures d'atténuation (limitation des émissions de gaz à effet de serre) et d'adaptation (limitation des effets du réchauffement climatique) sont en effet nécessaires. Or, ces mesures peuvent être mises en œuvre par une importante variété de moyens : normes législatives, incitants fiscaux et non fiscaux, taxes, etc., dont l'adoption répond à des principes différents. Cette variété de moyens « accroît d'une manière sensible

¹⁹⁶ F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat, entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *R.B.D.C.*, 2017/3, p. 244.

¹⁹⁷ M. DEKLEERMAKER, « Une histoire belge : La coopération en matière environnementale et climatique et la COP 21 », *Fédéralisme Régionalisme*, Février 2019, vol. 18, (disponible à l'adresse suivante : <https://popups.uliege.be/1374-3864/index.php?id=1792&lang=es#ftn36>, p. 3.

¹⁹⁸ Article 6, § 3, 2°.

¹⁹⁹ Article 6, § 3, 3°.

²⁰⁰ Article 6, § 3bis, 5°.

²⁰¹ Article 6, 6 4, 1°.

la complexité d'un paysage institutionnel déjà difficilement lisible, un grand nombre d'acteurs étant susceptible d'intervenir à une même fin »²⁰².

Dans la mesure où la dimension climatique est transversale à de nombreuses compétences exercées tant par l'autorité fédérale que par les entités fédérées, la voie d'un accord de coopération peut être envisagée, comme cela a déjà été évoqué sous la Section V qui précède, pour permettre une certaine harmonisation entre les politiques menées par les différents Gouvernements du pays. Le système des accords de coopération ainsi qu'un certain nombre d'arguments qui recommandent le recours à cette technique sont présentés dans un premier temps (VI.1). D'autres mécanismes de coopération qui pourraient également être pertinents pour le projet examiné ici sont abordés dans un second temps (VI.2). Ensuite, on mentionnera également la possibilité de recourir à des décrets conjoints (VI.3). Enfin, les différents scénarios seront passés une nouvelle fois en revue en précisant le régime tout particulièrement du recours aux accords de coopération dans ce cadre (VI.4).

VI.1. Les accords de coopération

• VI.1.1. Définition et conclusion des accords de coopération

Un accord de coopération peut être défini comme « un traité de droit interne, conclu entre deux ou plusieurs entités fédérale et/ou fédérées, et ayant pour objet, comme son nom l'indique, de formaliser une coopération entre lesdites entités dans une matière déterminée »²⁰³. Il s'agit donc d'un « instrument normatif spécifique »²⁰⁴.

La conclusion de tels accords de coopération est soit obligatoire, soit facultative.

Les matières dans lesquelles la conclusion d'un accord de coopération est obligatoire, pour l'exercice de compétences matérielles, sont énoncées à l'article 92*bis*, §§ 2 et suivants de la LSRI²⁰⁵.

En ce qui concerne la fiscalité, la LSF impose aussi la conclusion d'un accord de coopération préalable pour la modification, par les Régions, des règles relatives à la base imposable, au taux et aux exonérations des taxes de circulation et de mise en circulation, lorsque le redevable est une société, une entreprise publique autonome ou une ASBL à activités de *leasing* (art. 4, § 3, LSF). Un accord de coopération doit aussi être conclu pour la gestion

²⁰² Sur ce point, voy. F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat. Entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *op. cit.*, pp. 225-228.

²⁰³ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, p. 475. Voy. également F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat, entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *op. cit.*, pp. 231 et suivantes.

²⁰⁴ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, *op. cit.*, p. 475.

²⁰⁵ Loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, *M.B.*, 15 août 1980.

conjointe des données de la documentation patrimoniale (art. 4, § 2, LSF), ainsi que pour l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des Régions et de l'autorité fédérale (art. 1^{er} bis, LSF).

Selon certains auteurs, la coopération en matière de politique climatique (compétences *matérielles*) relève de la catégorie des accords dont la conclusion est facultative²⁰⁶. Néanmoins, la Cour constitutionnelle considère que la conclusion d'un accord de coopération est obligatoire lorsque le caractère à ce point imbriqué des compétences concernées implique qu'elles ne peuvent plus être utilement exercées que par le biais d'un accord de coopération²⁰⁷. Cette jurisprudence semble devoir s'appliquer notamment en matière de lutte contre le réchauffement climatique²⁰⁸.

En matière de fiscalité, un raisonnement similaire est susceptible aussi d'être tenu, notamment si la taxe carbone devait émaner (au moins pour partie) des Régions et prendre la forme d'une composante additionnelle aux droits d'accises : l'imbrication avec la compétence fédérale en matière d'accises apparaît manifeste ; au surplus, il semble nécessaire que les entités concernées sur la localisation de la taxe carbone sur le territoire respectif de chaque Région (localisation du fait générateur).

Si quelques doutes peuvent donc encore subsister sur le caractère obligatoire du recours à un accord de coopération dans de nombreux cas de figure, il n'en demeure pas moins que cette voie est ouverte et recommandable. En effet, pour ce qui concerne les accords de coopération facultatifs, l'article 92bis, § 1^{er}, de la LSRI prévoit ce qui suit : « L'État, les Communautés et les Régions peuvent conclure des accords de coopération qui portent notamment sur la création et la gestion conjointes de services et institutions communs, sur l'exercice conjoint de compétences propres, ou sur le développement d'initiatives en commun. Les accords de coopération sont négociés et conclus par l'autorité compétente. *Les accords qui portent sur les matières réglées par décret, ainsi que les accords qui pourraient grever la Communauté ou la Région ou lier des Belges individuellement, n'ont d'effet qu'après avoir reçu l'assentiment par décret*²⁰⁹ ».

²⁰⁶ L. LAVRYSEN, « Le fédéralisme belge et la politique de l'environnement : concertation, coopération et...agir chacun pour soi dans un contexte européen », *Revue de droit de l'ULB*, 2009/1, pp. 151-152.

²⁰⁷ Voy. notamment C.A., 14 juillet 2004, n° 132/2004. Sur cet arrêt, voy. H. ORBAN, « Les accords de coopération obligatoires : les nouvelles obligations dégagées par la Cour constitutionnelle », *R.B.D.C.*, 2011, p. 12 et F. JUDO, « Heterogene bevoegdheidspakketten als bron van verplichte samenwerking », *R.A.B.G.*, 2005, p. 414-419.

²⁰⁸ Voy. notamment C.const., 14 juin 2012, n° 76/2012 du en cause le recours en annulation du décret de la Région wallonne du 6 octobre 2010 « modifiant le décret du 10 novembre 2004 instaurant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, créant un Fonds wallon Kyoto et relatif aux mécanismes de flexibilité du Protocole de Kyoto », considérant B.11.2.

²⁰⁹ Nous soulignons.

Il est à remarquer que « l'article est rédigé en termes à ce point généraux que les accords de coopération peuvent porter sur les objets les plus divers »²¹⁰.

Le législateur spécial rapproche les modes d'élaboration d'un accord de coopération de ceux d'un traité international, au sens de l'article 167 de la Constitution. Il en résulte que l'accord conclu est soumis à une procédure d'assentiment²¹¹. L'assentiment parlementaire des entités fédérées est donc nécessaire lorsqu'il s'agit d'un accord de coopération portant sur des matières réglées par décret, telles que les compétences en matière de transports et de bâtiments, qui sont en majeure partie régionales. Le même raisonnement doit être tenu à propos de l'exercice des compétences *fiscales*, et ce en raison du principe constitutionnel de légalité de l'impôt tel que consacré à l'article 170 de la Constitution.

Plus généralement, la conclusion d'un accord de coopération, s'agissant d'un processus négocié, repose sur la bonne volonté des différents acteurs. En effet, « [u]n accord de coopération ne peut être conclu qu'au consensus, ce qui implique que chacune des collectivités concernées dispose d'un droit de veto »²¹². Il en résulte que leur adoption « s'expose à des blocages politiques non négligeables, blocages qui tantôt conduisent à l'adoption d'accords bien trop modestes quant à leur portée, tantôt compromettent l'adoption même desdits accords »²¹³. Ceci constitue une ombre importante au tableau des perspectives.

- **VI.1.2. Portée juridique des accords de coopération**

Quant à la question de la portée juridique de l'accord de coopération, il en résulte une certaine efficacité pour plusieurs raisons.

En premier lieu, l'application de l'adage *pacta sunt servanda* est pourvoyeur de garanties juridiques certaines quant à la mise en œuvre effective du contenu de l'accord de coopération : ce principe signifie en effet que les accords de coopération lient les parties qui les ont conclus.

La portée de la règle se comprend mieux en référence à la manière dont certaines questions particulières ont été tranchées. Ainsi, la section de législation du Conseil d'État s'est exprimée sur la question des modifications unilatérales des dispositions d'un accord de coopération. Dans un avis rendu en assemblée générale, elle a estimé qu'« [i]l peut [...] se déduire du principe général de droit *pacta sunt servanda* qui, par analogie avec le droit international, doit

²¹⁰ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, Bruxelles, Bruylant et Paris, L.G.D.J., 2000, p. 626.

²¹¹ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 626.

²¹² M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *op. cit.*, p. 64.

²¹³ F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat, entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *op. cit.*, p. 230.

également être considéré comme applicable aux accords de coopération, que les autorités qui ont conclu un accord de coopération entre elles doivent le respecter et ne peuvent pas édicter unilatéralement de règles de droit portant atteinte au contenu de l'accord de coopération »²¹⁴.

Le Conseil d'État poursuit : « C'est sous cet angle que doit être examinée la question de savoir si les parties à un accord de coopération peuvent encore, par la suite, modifier unilatéralement des dispositions modifiées par cet accord. La circonstance que ces dispositions ont été modifiées par un accord de coopération n'implique pas qu'elles ne peuvent plus être modifiées par une norme de droit de l'autorité compétente en la matière et ce, aussi longtemps qu'il n'est pas porté atteinte au contenu de l'accord de coopération. Ainsi, il peut se concevoir qu'une disposition modifiée par un accord de coopération soit à nouveau modifiée ultérieurement par l'autorité compétente pour d'autres motifs qui n'ont aucun rapport avec le contenu de l'accord de coopération et qui n'ont pas non plus d'incidence sur celui-ci. Par contre, il ne peut être procédé à des modifications unilatérales de dispositions modifiées par un accord de coopération lorsque de telles modifications ne sont pas compatibles avec le contenu de cet accord. Au demeurant, la section de législation du Conseil d'État, saisie d'une demande d'avis portant sur pareilles modifications en projet, ne manquerait pas d'attirer l'attention sur l'existence de telles incompatibilités. Si la possibilité pour les parties à un accord de coopération de modifier leurs propres règles de droit, comme bon leur semble, s'en trouve ainsi limitée, cette limitation ne découle pas de la circonstance que ces normes ont été formellement modifiées par un accord de coopération, mais bien du principe *pacta sunt servanda* dont il a déjà été fait état. Même lorsqu'aucune règle de droit n'est formellement modifiée par un accord de coopération, les parties à cet accord ne peuvent pas non plus formuler leurs règles de droit interne de telle manière qu'elles se heurtent au contenu de l'accord de coopération qu'elles ont conclu »²¹⁵.

Il en résulte que les obligations résultant de l'accord de coopération s'imposent pleinement aux parties qui les ont conclus, ce qui présente l'avantage de favoriser une certaine effectivité quant à la mise en œuvre concrète de ces obligations. La juridicité des obligations issues d'un accord de coopération se voit donc renforcée par ce biais.

L'efficacité de la piste de l'accord de coopération est encore renforcée par le fait que selon un avis rendu en assemblée générale par la section de législation du Conseil d'État, un accord de coopération pourrait porter certaines modifications décrétales, moyennant l'assentiment du Parlement concerné par la modification²¹⁶.

²¹⁴ C.E. (sect. lég.), avis n° 52.324/AG/4 et n° 52.325/AG/4 des 8 et 14 janvier 2013, point 8.1 (*Doc. parl.*, Parl. wallon, 2013-2014, n° 1024/1, pp. 4 à 9).

²¹⁵ C.E. (sect. lég.), avis n° 52.324/AG/4 et n° 52.325/AG/4 des 8 et 14 janvier 2013, point 8.2 (*Doc. parl.*, Parl. wallon, 2013-2014, n° 1024/1, pp. 4 à 9).

²¹⁶ C.E. (sect. lég.), avis n° 52.324/AG/4 et n° 52.325/AG/4 des 8 et 14 janvier 2013, points 5 et suivants (*Doc. parl.*, Parl. wallon, 2013-2014, n° 1024/1, pp. 4 à 9).

Quant au contenu de l'accord de coopération, il convient de tenir compte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle selon laquelle « bien que toute forme de coopération implique inévitablement une limitation de l'autonomie des autorités concernées, **la conclusion d'un accord de coopération prévue par l'article 92bis ne peut entraîner un échange, un abandon ou une restitution de compétence**²¹⁷ ; il s'agirait là d'une violation des règles établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de autorité fédérale, des Communautés et des Régions »²¹⁸. Quant à la section de législation du Conseil d'État, elle considère de manière constante que « la réponse à la question de savoir si un accord de coopération aboutit à un abandon de compétence doit s'appuyer sur un examen des circonstances et des modalités concrètes de la coopération »²¹⁹.

En d'autres termes, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, appliquée par la section de législation du Conseil d'État, il ne peut être porté atteinte à la répartition des compétences par la voie d'un accord de coopération. Dans la perspective qui nous intéresse, l'accord de coopération devrait donc être rédigé de telle sorte qu'il ressorte clairement de son contenu l'établissement du cadre de la gestion conjointe de services et institutions communs, de l'exercice commun de compétences propres, voire du développement d'une initiative en commun, comme exigé par l'article 92bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, LSRI.

Au demeurant, pour ce qui concerne les aspects plus proprement fiscaux et financiers, la section de législation du Conseil d'État a pu estimer qu'il n'appartient pas au législateur fédéral d'intervenir dans des matières relevant de la compétence exclusive des entités fédérées, fût-ce par l'affectation de moyens financiers²²⁰. Ainsi, « [...] les pouvoirs dont sont investis l'État fédéral, les communautés ou les régions, pour effectuer des dépenses dans le cadre de leur politique publique ou sous la forme de subventions octroyées à des institutions de droit public ou de droit privé, sont subordonnés à la compétence matérielle à laquelle ces moyens financiers sont affectés, sous la réserve des exceptions éventuelles prévues par la Constitution ou la loi spéciale »²²¹. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir

²¹⁷ Nous soulignons.

²¹⁸ C.A., 3 mars 1994, n° 17/94, B.5.3. Voy. à ce sujet : Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge, op. cit.*, p. 869 et 870 ; C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de Droit constitutionnel belge, op. cit.*, p. 477.

²¹⁹ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge, op. cit.*, p. 478. Les auteurs renvoient à la jurisprudence suivante : C.E. (sect. lég.), avis n° 52.324/AG/4 et n° 52.325/AG/4 des 8 et 14 janvier 2013, point 4 (*Doc. parl.*, Parl. wallon, sess. ord. 2013-2014, n° 1024/1, p. 4 à 9).

²²⁰ Avis du 2 février 1999, *Doc. parl.*, Sénat, 1998/99, n° 1886/3, à propos d'une proposition de loi créant un Fonds de compensation temporaire pour le parrainage et la lutte contre le tabagisme. Voy. C.A., 23 mars 2005, n° 63/2005.

²²¹ Notamment, avis 26.248/1, donné le 1^{er} avril 1997, sur un avant-projet de loi « créant un programme de mise à disposition de chercheurs scientifiques au bénéfice des établissements d'enseignement universitaire et des établissements scientifiques fédéraux » (*Doc. parl.*, Chambre, 1996-97, n° 1022/1). Cet avis se réfère notamment à des avis du 25 janvier 1984 (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-84, n° 834-1, pp. 27- 29 et 42-46, et n° 834-10) et du 13 octobre 1992 (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-93, n° 526-1, pp. 158-159). Voy. aussi : avis 38.688/VR/V, donné le 19 juillet 2005, à propos de l'avant-projet de loi approuvant l'accord de coopération du 30 mai 2005 entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale et la Communauté germanophone relatif à l'économie plurielle.

pour effet d'habiliter une autorité à financer, par le biais d'un impôt qu'elle établirait, une politique qui n'est pas de sa compétence matérielle. Ce point est crucial dans l'analyse des modèles de tarification du carbone pouvant être introduits en Belgique.

Ainsi, si un Fonds, avec personnalité juridique propre le cas échéant, est créé par le biais d'un accord de coopération et doté de missions relevant à la fois des compétences matérielles régionales et fédérales, il faut veiller, en ce qui concerne son financement, à ce que l'on prévoie bien un apport de moyens en provenance à la fois de l'autorité fédérale et des Régions, et ce afin de financer les actions relevant de ces niveaux de pouvoir distincts²²². Concrètement, cela signifie que ce n'est pas seulement l'autorité fédérale qui doit fournir les moyens permettant de financer ces actions mais que les Régions doivent également contribuer adéquatement aux charges de ce Fonds²²³.

VI.2. Autres mécanismes de coordination

• VI.2.1. Présentation générale

Outre les accords de coopération qui sont, comme expliqué *supra*, des *normes* spécifiques liées à la nature fédérale de l'État, le fédéralisme coopératif tel que nous le connaissons en Belgique implique également l'existence d'*organes* spécifiques permettant l'instauration d'un dialogue privilégié entre les différents acteurs concernés (politiques, scientifiques, économiques...). Le plus important d'entre eux est sans conteste le Comité de concertation²²⁴. Aux termes de l'article 31/1 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles, « [l]e Comité de concertation est le point central de concertation, de coopération et de coordination entre l'État, les communautés et les régions pour réaliser des objectifs communs ou individuels, dans le respect des compétences de chacun ».

L'article 31 de la même loi décrit la composition du Comité de concertation. Il se compose de douze membres, désignés dans le respect de la parité linguistique. Six représentants du Gouvernement fédéral y siègent, dont le Premier ministre qui en est également le Président. Y siègent également le Ministre-président flamand et un membre de son gouvernement, le Ministre-président wallon, le Ministre-président de la Communauté française, le Ministre-président de la Région de Bruxelles-Capitale et un membre de son gouvernement appartenant

²²² Les moyens financiers peuvent être rassemblés pour financer soit des *projets distincts* dont les uns relèvent de la compétence de l'autorité fédérale et les autres de celle des Régions, soit des *projets communs* dont certains aspects relèvent de la compétence de l'autorité fédérale et d'autres de celle des Régions (avis p. 7).

²²³ Avis n° 47.410/3, donné le 16 novembre 2009, à propos de l'avant-projet de loi portant modifications de la loi du 11 avril 2003 sur les provisions constituées pour le démantèlement des centrales nucléaires et pour la gestion des matières fissiles irradiées dans ces centrales et relative à un fonds pour la promotion et le soutien de la production d'électricité à partir de sources d'énergie renouvelables.

²²⁴ Sur le Comité de concertation, voy. M. VERDUSSEN, « Comité de concertation », *Dictionnaire de la Sixième Réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 201-203 ; E. VANDENBOSSCHE, « Het Overlegcomité : een instelling in opmars ? », *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme / Evolutions dans le fédéralisme coopératif belge*, Bruges, la Charte, 2013, pp. 1-36.

à l'autre groupe linguistique. Pour les questions impliquant la Communauté germanophone, le Ministre-président siège également avec voix délibérative.

L'article 31^{ter} de la même loi impose quant à lui au Comité de concertation de se doter d'un règlement d'ordre intérieur établissant ses propres règles de fonctionnement. La loi impose que ce règlement détermine en tous cas « les modalités de communication de l'ordre du jour et des décisions du Comité aux différents Parlements », ainsi que « la formalisation des procédures afin de garantir la préparation en temps voulu des positions que les gouvernements défendront devant le Comité de concertation ».

Quant aux conférences interministérielles, il s'agit de comités spécialisés constitués par le Comité de concertation. Ces conférences n'ont « aucun pouvoir de décision contraignant », mais « elles se prêtent particulièrement bien à l'élaboration d'accords de coopération, et peuvent également servir à concrétiser les diverses procédures de concertation prévues par les lois de réformes institutionnelles »²²⁵.

En matière fiscale, l'on notera tout particulièrement que l'article 1^{er}^{ter}, al. 3, de la LSF qu'une *concertation sur la politique fiscale*, ainsi que sur les principes visés aux deux premiers alinéas de cette même disposition, 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.

- **VI.2.2. Liste des organes de coordination existants en lien avec la lutte contre le réchauffement climatique**

Pour offrir au lecteur une vue complète des institutions concernées par la lutte contre le réchauffement climatique, il apparaît opportun de recenser les différents organes de concertation existant actuellement en Belgique, en lien avec la lutte contre le réchauffement climatique²²⁶. La plupart de ces organes de concertation ont été créés par la voie d'un accord de coopération.

La Conférence interministérielle de l'environnement (CIE) a été instituée par le Comité de concertation. Il s'agit d'un groupe de travail permanent chargé des questions globales de politique environnementale. La CIE se compose en principe des ministres régionaux et fédéraux qui ont l'environnement et la nature dans leurs attributions. Néanmoins, lorsque la CIE doit traiter de questions plus larges débordant sur d'autres domaines de compétences, les différents ministres régionaux et fédéraux concernés y prennent également part. À cet égard, un accord de coopération intervenu entre l'autorité fédérale et les Régions prévoit, lorsque la CIE doit traiter de questions climatiques, que les ministres de l'Énergie, des Transports, de la

²²⁵ C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel belge*, op. cit., p. 474.

²²⁶ La liste que nous proposons ci-après est basée sur le travail de recherche publié par Mathieu DEKLEERMAKER (« Une histoire belge : La coopération en matière environnementale et climatique et la COP 21 », op. cit., p. 4-5).

Fiscalité, de la Coopération au développement et de l'Économie y prennent part²²⁷. La CIE constitue l'un des plus importants organes de concertation en matière environnementale, en instaurant un dialogue direct entre les représentants des différents gouvernements du pays. Les principaux arbitrages et lignes directrices relatifs à la politique environnementale sont élaborés en son sein.

Un autre organe important est le Comité de coordination de la politique internationale de l'environnement (CCPIE) : le CCPIE a été instauré par l'accord de coopération du 5 avril 1995 entre l'autorité fédérale, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la politique internationale de l'environnement. La mission principale du CCPIE consiste dans la préparation des positions qui devront être défendues en matière climatique par les délégations belges sur la scène internationale.

On peut ensuite évoquer la Commission nationale Climat (CNC), qui a été instituée par l'accord de coopération du 14 novembre 2002 précédemment mentionné (note de bas de page 16)²²⁸. L'objectif de la CNC est d'assurer le respect par la Belgique de ses engagements européens et internationaux en matière de lutte contre le réchauffement climatique. De nombreux autres accords de coopération ultérieurs à celui du 14 novembre 2002 attribuent certaines tâches à la CNC²²⁹. La CNC subit toutefois quelques critiques et un rapport du Sénat de 2016 apporte certaines recommandations à cet égard, dans le but notamment de renforcer le rôle de cette Commission²³⁰.

On pense également au Groupe de concertation État-Régions pour l'Énergie (CONCERE) institué par l'accord de coopération du 18 décembre 1991 entre l'État, la Région Wallonne, la Région Flamande et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la coordination des activités liées à l'énergie. Il constitue un groupe de travail permanent au sein de la CIE.

Il existe aussi une Cellule Interrégionale de l'Environnement (CELINE), laquelle a été instituée par l'accord de coopération du 18 mai 1994 entre les Régions bruxelloise, flamande et

²²⁷ Accord de coopération du 14 novembre 2002 sur le climat relatif à l'établissement, l'exécution et le suivi du Plan national Climat, ainsi qu'à l'établissement de rapports dans le cadre de la Convention-cadre des Nations Unies sur les Changements climatiques et du Protocole de Kyoto (*M.B.*, 27 juin 2003).

²²⁸ Pour plus de détails concernant la CNC, voy. F. VANRYKEL, « La politique belge en matière de climat, entre autonomie et coopération. Quelle place pour une vision commune à l'échelle nationale ? », *op. cit.*, p. 234-236.

²²⁹ Voy. notamment l'Accord de coopération du 19 février 2007 entre l'Autorité fédérale, la Région flamande, la Région wallonne et la Région Bruxelles Capitale en matière d'exécution de certaines dispositions du Protocole de Kyoto (*M.B.*, 30 juin 2008), et l'Accord de coopération du 12 février 2018 entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif au partage des objectifs belges climat et énergie pour la période 2013-2020 (*M.B.*, 12 juillet 2018). Une liste complète des accords de coopération en la matière est disponible à l'adresse suivante : <https://www.cnc-nkc.be/fr/cadre-legal/accords-de-cooperation-protocole-etc>.

²³⁰ Voy. à cet égard Sénat, *Rapport d'information sur le processus décisionnel intra-belge en matière de répartition de l'effort climatique au regard des objectifs climatiques*, session 2016-2017, n° 253/2. Voy. également M. EL BERHOUMI et C. NENNEN, « Le changement climatique à l'épreuve du fédéralisme », *op. cit.*, p. 71.

wallonne en matière de surveillance des émissions atmosphériques et de structuration des données. Il a été modifié par l'accord de coopération du 21 décembre 1995²³¹.

Notre liste se poursuit avec les comités d'accompagnement des plans d'appui scientifique à une politique de développement durable, qui sont institués par un accord de coopération du 24 octobre 1997 concernant la coopération entre l'État et les Régions relatif au Plan d'appui scientifique à une politique de développement durable et par un accord de coopération du 20 mai 2002 entre l'État, les Communautés et les Régions relatif au deuxième Plan d'appui scientifique à une politique de développement durable²³². Ces plans sont en réalité des rapports visant à établir des synergies scientifiques entre les recherches de différentes disciplines autour du thème du développement durable.

On relève également l'Institut fédéral pour le développement durable a été créé par l'arrêté royal du 21 février 2014²³³. L'Institut est rattaché à la Chancellerie du Premier ministre. Il a pour missions de préparer la politique fédérale en matière de développement durable, de coordonner son exécution et de mettre à disposition du Conseil des ministres, les expertises nécessaires à la prise de décision.

Quant à la Commission interdépartementale fédérale pour le développement durable, elle a été instituée par la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale du développement durable²³⁴. Elle est en principe composée d'un représentant de chaque service public fédéral, mais des représentants de chaque gouvernement fédéré et du Bureau fédéral du Plan peuvent également y prendre part. La mission de cette Commission est de suggérer des pistes de réflexion à l'Institut fédéral pour le développement durable et des pistes d'études au Bureau fédéral du Plan.

Enfin, le Conseil fédéral du développement durable a également été créé par la loi du 5 mai 1997. Il est composé de représentants de la société civile, dont le nombre et la répartition sont fixés par le Roi dans un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. La composition du Conseil doit rencontrer un équilibre entre les différents acteurs. Le Conseil se compose en outre d'un représentant de chaque ministre ou secrétaire d'État fédéral, ainsi que d'un représentant de chaque gouvernement fédéré. Ce conseil a une mission essentiellement consultative en ce qui concerne la politique fédérale et européenne de développement durable.

Par ailleurs, comme le souligne Mathieu Dekleermaker, de nombreux autres accords de coopération existent quant à l'échange d'informations relatives à plusieurs matières

²³¹ M.B., 19 septembre 1996.

²³² M.B., 4 février 1998 ; M.B., 14 mai 2004.

²³³ M.B., 10 mars.

²³⁴ M.B., 18 juin.

environnementales entre l'autorité fédérale et les entités fédérées²³⁵. À cet égard, il convient d'évoquer, en matière fiscale, l'article 1^{er}*bis* de la LSF qui prévoit que « l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi et de l'autorité fédérale est réglé par un accord de coopération visé à l'article 92*bis*, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

L'accord de coopération apparaît donc en définitive comme étant un procédé normatif très utilisé en matière de lutte contre le réchauffement climatique.

VI.3. Les décrets conjoints

Enfin, il semble utile de mentionner que, depuis la sixième réforme de l'État, la LSRI permet aux entités fédérées d'adopter, dans le respect des compétences attribuées à leur Parlement et à leur Gouvernement, « des décrets conjoints ou des arrêtés d'exécution des décrets conjoints portant notamment sur la création et la gestion conjointe de services et institutions communs, sur l'exercice conjoint de compétences propres ou sur le développement d'initiatives en commun »²³⁶.

Cette technique vise à faire en sorte que, grâce à l'intervention d'une commission interparlementaire, un même texte soit applicable au sein de différentes entités fédérées, alors même que celles-ci sont autonomes dans le domaine considéré et peuvent donc adopter des normes divergentes²³⁷. Il pourrait donc s'agir d'un instrument pertinent pour favoriser une certaine harmonie dans un domaine où, comme on l'a observé, règne un éclatement considérable des compétences. Les expériences pratiques, dans ce domaine, sont cependant encore rares²³⁸ et l'hypothèse de l'utilisation de la technique des décrets conjoints, plutôt que des accords de coopération, pour matérialiser une coopération entre collectivités politiques, ne sera pas examinée plus-avant ci-après. Autrement dit, la formule de l'accord de coopération est ici privilégiée.

²³⁵ M. DEKLEERMAKER, « Une histoire belge : La coopération en matière environnementale et climatique et la COP 21 », *op. cit.*, p. 5.

²³⁶ Article 92*bis*/1 LSRI.

²³⁷ Sur les décrets conjoints, voy., par exemple, H. BORTELS, « Het gezamenlijk decreet – een bijkomend instrument van het coöperatief federalisme of een verdere stap richting het confederalisme? », *T.B.P.*, 2015, pp. 311-322.

²³⁸ Voy. not. P. CABOOR et H. EL BACHIRI, « De gezamenlijk decreten en ordonanties schieten uit de startblokken », *T.V.W.*, 2018, pp. 205-209.

VI.4. La coopération dans les scénarios potentiels d'introduction d'une tarification carbone en droit belge²³⁹

Sous la Section V qui précède, la question de l'utilisation des accords de coopération entre les collectivités politiques impliquées dans la mise en place de la taxe carbone ou dans l'utilisation des recettes a déjà été évoquée.

Un bref récapitulatif des différents scénarios envisagés, accompagné de quelques mots relatifs à la coopération dans ce cadre, sont ici proposés. Pour le descriptif de ces scénarios, nous renvoyons aux Sections I et V ci-avant.

À titre de précision préalable, dans les hypothèses où un accord de coopération est de nature à avoir une incidence sur les éléments essentiels d'un impôt – en l'occurrence, la taxe carbone – il est nécessaire que cet accord fasse l'objet, le cas échéant, d'une **loi**, d'un **décret** ou d'une **ordonnance d'assentiment**, ceci de manière à garantir le respect du **principe constitutionnel de légalité de l'impôt** (art. 170 Const.).

- **VI.4.1. Scénario I (absence de transfert des recettes de la taxe carbone d'un niveau de pouvoir vers un autre)**
 - ***Variante I-1 : Taxe carbone fédérale***

Dans cette première variante du scénario I, aucun accord de coopération ne se conçoit à propos spécifiquement de la taxe carbone. Celle-ci est introduite par l'autorité fédérale seule, qui en utilisera les recettes dans le cadre de ses propres compétences matérielles. Pour rappel, un accord de coopération ne pourrait pas être conclu entre l'autorité fédérale et les Régions, dans le cadre duquel la première apporterait uniquement sa compétence fiscale et les recettes en découlant (en l'occurrence, de la taxe carbone), alors que les Régions mettraient dans l'accord certaines de leurs compétences matérielles : comme cela a été indiqué ci-avant, un accord de coopération ne peut pas autoriser l'autorité fédérale à financer une politique régionale.

Par contre, en aval, lorsque l'autorité fédérale utilisera les recettes de la taxe carbone dans le cadre de ses compétences matérielles, rien ne l'empêche de s'accorder avec les Régions afin de coordonner, par le biais d'un accord de coopération, l'exercice de leurs compétences matérielles respectives.

²³⁹ Voy. aussi, sur la coopération dans les matières relatives aux finances publiques en général, B. BAYENET, M. BOURGEOIS et M. UHODA, « Les mécanismes de coordination des finances publiques en Belgique dans le cadre de la nouvelle gouvernance budgétaire européenne », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013/3, pp. 206-226.

- **Variante I-2 : Taxes carbonées régionales**

Dans cette variante, ce sont les Régions qui introduisent, chacune, la taxe carbone. Rien ne les empêche de se coordonner entre elles tant pour l'établissement juridique de la taxe que pour son administration. Au demeurant, cet accord, à première vue facultatif, pourrait être rendu *de facto* obligatoire du fait de la nécessité de déterminer un critère commun de localisation de la taxe, de manière à respecter les principes de proportionnalité et de l'union économique et à éviter les doubles impositions²⁴⁰ (cf les développements, à ce propos, sous la Section V). Si la taxe revêt la forme d'une composante additionnelle au droit d'accise, en raison de l'imbrication de celle-ci avec le droit d'accise, il conviendrait aussi que les Régions s'entendent avec l'autorité fédérale, par le biais d'un accord de coopération le cas échéant. Celui-ci pourrait concerner, selon nous, le « service » de l'impôt (accord pour déléguer le prélèvement de la taxe à l'autorité fédérale, moyennant rétribution le cas échéant).

Enfin, rien n'empêche les Régions de se coordonner, le cas échéant par le biais d'un accord de coopération, pour une « utilisation » commune du produit de la taxe carbone, sans pour autant que l'accord de coopération en question puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité soient utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité.

- **Variante I-3 : Taxe carbone fédérale et taxes carbonées régionales distinctes et indépendantes**

Les possibilités et l'opportunité de la conclusion d'un accord de coopération, telles exposées ci-avant à propos des variantes I-1 et I-2 s'appliquent *mutatis mutandis* à la variante I-3, *a fortiori* dès lors que l'autorité fédérale impose une taxe simultanément aux Régions, ce qui renforce l'exigence de coordination. D'une certaine manière, la conclusion d'un accord de coopération entre l'autorité fédérale et les Régions constitue une alternative au pouvoir (de coordination unilatérale) que détient le législateur fédéral en vertu de l'article 170, § 2, de la Constitution (pouvoir, par le biais d'une loi ordinaire, de prévoir des « exceptions dont la nécessité est démontrée » à l'autonomie fiscale des Régions) : la loi fédérale permet aux Régions de taxer une matière imposable, en dépit du fait que l'autorité fédérale la taxe aussi, et ce par dérogation à la règle fédérale *non bis in idem* (loi du 23 janvier 1989) ; en contrepartie, une coordination est mise en place par le biais d'un accord de coopération, ce qui paraît sain et respectueux de la philosophie sous-jacente à l'article 170 précité.

Au surplus, rien n'empêche les Régions et l'autorité fédérale de se coordonner, le cas échéant par le biais d'un accord de coopération, pour une « utilisation » commune du produit de la

²⁴⁰ Encore faut-il que le principe d'interdiction des doubles impositions soit reconnu et s'applique effectivement aux *taxes régionales propres* (ce qui est controversé) (voy. ci-avant, la Section V).

taxe carbone, sans pour autant que l'accord de coopération en question puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité soient utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité.

- **VI.4.2. Scénario II (transfert – partiel – des recettes de la taxe carbone de l'autorité fédérale vers les Régions)**
 - ***Variante II-4 : Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d'une dotation***

Dans cette variante, du point de vue de la fixation et de l'adaptation au fil du temps du régime de la taxe carbone, seule l'autorité fédérale est compétente. Un recours à un accord de coopération n'a pas de sens ni de raison d'être dans ce cadre.

Quant à l'utilisation de leur dotation par les Régions, la Constitution garantit à celles-ci la liberté d'affectation, sans que la LSF ne puisse valablement les contraindre à des affectations spécifiques (art. 177, al. 2, Const.)²⁴¹. En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un accord de coopération sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, de la dotation créée à l'occasion de l'introduction de la taxe carbone fédérale (pour les Régions) et des recettes de cette dernière (pour l'autorité fédérale).

²⁴¹ Quant à des exigences d'affectation des moyens financiers à des dépenses bien désignées et prédéterminées, que pourrait prévoir la loi spéciale de financement, le Conseil d'État a pu rappeler, à de nombreuses reprises, que l'article 177, al. 2, de la Constitution dispose que les parlement régionaux déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par les règles visées à l'article 134 (décret ou ordonnance). Cette disposition implique qu'il n'appartient pas au législateur spécial de déterminer l'affectation des moyens qui reviennent aux Régions. Voy. avis n° 53.901/AG du 27 août 2013 relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, pp. 28-29) ; avis 18.806/1/2 des 23 et 24 novembre 1988 sur le projet devenu la LSF (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, p. 7) ; avis 31.227/VR donné le 21 février 2001 sur un avant-projet de loi spéciale 'portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions' (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/1, 69) ; avis 31.649/VR du 15 mai 2001 sur des amendements au projet de loi spéciale 'portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions' (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/4) ; avis 41.664/VR et 41.665/VR du 22 novembre 2006 sur un avant-projet de loi spéciale 'portant octroi d'une allocation spéciale unique au profit de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Communauté flamande, de la Région flamande et de la Région de Bruxelles-Capitale' (*Doc. parl.*, Sénat, 2006-2007, n° 1964/1) et sur un avant-projet de loi 'portant octroi d'une allocation spéciale unique au profit de la Communauté germanophone' (*Doc. parl.*, Sénat, 2006-07, n° 1965/1) ; l'avis 44.243/AG du 10 avril 2008 sur une proposition de loi spéciale 'portant des mesures institutionnelles' (*Doc. parl.*, Sénat, 2007-2008, n° 4-602/2) ; l'avis 51.219/AG du 2 mai 2012 sur une proposition devenue la loi spéciale du 22 juillet 2012 'portant un juste financement des Institutions bruxelloises' (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 1568/2, p. 2).

- ***Variante II-5 : Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions***

Comme dans la variante précédente, du point de vue de la fixation et de l'adaptation au fil du temps du régime de la taxe carbone, seule l'autorité fédérale est compétente. Un recours à un accord de coopération n'a pas de sens ni de raison d'être dans le cadre de la présente variante II-5.

La différence entre la variante II-5 et la précédente réside dans le fait que les moyens financiers ici transférés de l'autorité fédérale vers les Régions dépendent étroitement du produit réel de la taxe carbone fédérale, conformément à la conception économique d'un véritable « impôt partagé ». De manière similaire à ce qui a été dit à propos de la variante II-4, la Constitution garantit aux Régions la liberté d'affectation, sans que la LSF ne puisse valablement les contraindre à des affectations spécifiques (art. 177, al. 2, Const.). En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un accord de coopération sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, des recettes provenant de la taxe carbone.

- ***Variante II-6 : Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions***

Si la taxe carbone devient un « impôt conjoint », son régime de base demeure fixé exclusivement par l'autorité fédérale, mais les Régions sont en droit de percevoir des additionnels ou d'accorder des remises. Si elles le souhaitent, elles peuvent conclure entre elles un accord de coopération pour coordonner leurs politiques à cet égard. L'accord de coopération pourrait aussi impliquer l'autorité fédérale pour le montant de base de la taxe carbone (à condition que cette dernière n'abandonne pas aux Régions, par ce biais, sa compétence fiscale vis-à-vis de la taxe). Pareil accord permettrait de garantir une certaine uniformité du « prix carbone » à l'échelle nationale. Quoi qu'il en soit, l'accord est facultatif et il se fonderait sur l'article 92*bis* de la LSRI. Alternativement, le législateur spécial peut néanmoins décider de prévoir une exigence de conclusion d'un accord de coopération entre les Régions (ou entre les Régions et l'autorité fédérale).

De manière similaire à ce qui a été dit à propos des variantes II-4 et II-5, la Constitution garantit aux Régions la liberté d'affectation, sans que la LSF ne puisse valablement les contraindre à des affectations spécifiques (art. 177, al. 2, Const.). En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un accord de coopération sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, des recettes provenant de la taxe carbone. L'accord de coopération ne peut néanmoins aboutir à mettre en cause la répartition verticale (entre autorité fédérale et

Régions) et horizontale (entre Régions) du produit de l'impôt conjoint/taxe carbone, telle que prévue par les « clés » inscrites dans la LSF.

○ ***Variante II-7 : Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux***

L'autorité fédérale fixe le régime de base de la taxe carbone, mais les Régions seraient en droit (en conséquence d'une dérogation apportée à la règle fédérale *non bis in idem*) de prévoir des additionnels régionaux sur le montant fédéral de la taxe. De manière à garantir une certaine uniformité du « prix carbone » à travers le pays, il est concevable qu'un accord de coopération soit conclu entre les trois Régions et l'autorité fédérale. Il pourrait permettre un alignement, en bon accord avec l'autorité fédérale qui pourrait plafonner son taux dans le même temps, des additionnels pratiqués par les Régions. Cet accord, de nature facultative, se fonderait sur l'article 92bis de la LSRI. Comme aucune loi spéciale n'est adoptée dans cette variante du scénario II, il ne peut exister aucune « obligation » à proprement parler de conclusion d'un accord de coopération.

Au surplus, en toute liberté, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un accord de coopération sur une utilisation « commune » des recettes provenant de la taxe de base et des additionnels, sans que cet accord ne puisse aboutir, comme cela a été rappelé ci-avant, à ce que le produit de la taxe fédérale « finance » des compétences matérielles régionales. Pour rappel, la section de législation du Conseil d'État a pu estimer qu'il n'appartient pas au législateur fédéral d'intervenir dans des matières relevant de la compétence exclusive des entités fédérées, fût-ce par l'affectation de moyens financiers²⁴². Ainsi, « [...] les pouvoirs dont sont investis l'État fédéral, les communautés ou les régions, pour effectuer des dépenses dans le cadre de leur politique publique ou sous la forme de subventions octroyées à des institutions de droit public ou de droit privé, sont subordonnés à la compétence matérielle à laquelle ces moyens financiers sont affectés, sous la réserve des exceptions éventuelles prévues par la Constitution ou la loi spéciale »²⁴³. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir pour effet d'habiliter une autorité à financer, par le biais d'un impôt qu'elle établirait, une politique qui n'est pas de sa compétence matérielle.

²⁴² Avis du 2 février 1999, *Doc.*, Sénat, 1998/99, n° 1886/3, à propos d'une proposition de loi créant un Fonds de compensation temporaire pour le parrainage et la lutte contre le tabagisme.

²⁴³ Notamment, avis 26.248/1, donné le 1^{er} avril 1997, sur un avant-projet de loi « créant un programme de mise à disposition de chercheurs scientifiques au bénéfice des établissements d'enseignement universitaire et des établissements scientifiques fédéraux » (*Doc. parl.*, Chambre, 1996-97, n° 1022/1). Cet avis se réfère notamment à des avis du 25 janvier 1984 (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-84, n° 834-1, pp. 27- 29 et 42-46, et n° 834-10) et du 13 octobre 1992 (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-93, n° 526-1, pp. 158-159).

- **Variante II-8 : Taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF**

Dans ce scénario, les Régions obtiennent, par le biais de la LSF, tout ou partie du produit de la taxe carbone établie par l'autorité fédérale, ainsi que des compétences normatives exclusives (base d'imposition et/ou taux d'imposition et/ou exonérations).

Lorsqu'un régime d'impôt régional est inséré dans la LSF, le choix peut être fait, par le législateur fédéral statuant à la majorité spéciale, de subordonner l'action normative des Régions à la conclusion d'un accord de coopération. Tel est le cas d'une partie du régime juridique des taxes de circulation et de mise en circulation : dans le cas où le redevable est une société, une entreprise publique autonome ou une ASBL à activités de leasing, l'article 4 de la LSF subordonne l'exercice des compétences régionales (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois Régions au sens de l'article 92*bis* de la LSRI. Dans pareille hypothèse, explicitement prévue par la loi spéciale, l'accord de coopération est obligatoire. En ce qui concerne la taxe carbone, introduite par l'autorité fédérale sous la forme d'un « impôt régional », l'option pourrait être prise de subordonner l'exercice des compétences fiscales régionales s'y rapportant à la conclusion préalable d'un accord de coopération.

Si tel n'est pas le cas et/ou dans toutes autres hypothèses, l'accord de coopération est facultatif et pourrait se conclure sur le fondement de l'article 92*bis* de la LSRI. Il serait de nature à garantir une certaine homogénéité dans la manière dont le prix du carbone sera fixé en Belgique.

Pour le surplus, les Régions entre elles, ou les Régions et l'autorité fédérale, pourraient aussi s'accorder, par la voie d'un accord de coopération conclu sur le fondement de l'article 92*bis* de la LSRI, pour une coordination quant à l'utilisation des recettes provenant de la taxe carbone (sans que l'accord ne puisse néanmoins aboutir à ce que les moyens fiscaux revenant à une entité donnée soient affectés à des compétences matérielles exercées par une autre entité).

- **VI.4.3. Scénario III (transfert – partiel – des recettes de la taxe carbone des Régions vers l'autorité fédérale)**

- **Variante III-9 : Taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux**

Dans cette variante, ce sont les Régions qui introduisent, chacune, la taxe carbone. Rien ne les empêche de se coordonner entre elles et, le cas échéant avec l'autorité fédérale (pour les additionnels fédéraux) tant pour l'établissement juridique de la taxe que pour son administration. Pareil accord est *a priori* facultatif : conclu sur le fondement de l'article 92*bis*

de la LSRI, il n'est rendu formellement obligatoire ni par la Constitution ni par aucune loi spéciale. Toutefois, par le biais d'un raisonnement fondé sur les principes généraux (notamment, le principe de proportionnalité et le principe de l'union économique), la conclusion d'un tel accord pourrait être rendu *de facto* obligatoire du fait de la nécessité de déterminer un critère commun de localisation de la taxe, de manière à respecter le principe de l'union économique et à éviter les doubles impositions²⁴⁴ (cf les développements, à ce propos, sous la Section V). En particulier, il paraît nécessaire que les Régions s'accordent sur la localisation sur leur territoire respectif du fait générateur de la taxe carbone. En outre, compte tenu de l'imbrication potentielle des taxes carbones régionales avec les droits d'accises fédéraux, l'accord de coopération pourrait concerner le « service » de l'impôt (accord pour déléguer le prélèvement de la taxe à l'autorité fédérale, moyennant rétribution le cas échéant).

Au surplus, rien n'empêche les Régions et l'autorité fédérale de se coordonner, le cas échéant par le biais d'un accord de coopération, pour une « utilisation » commune du produit de la taxe carbone, sans pour autant que l'accord de coopération en question puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité soient utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité.

- ***Variante III-10 : Taxes carbones régionales avec transfert (partiel) de recettes au profit de l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation***

Les développements consacrés à la variante III-9 et relatifs à la possibilité, voire la nécessité, de conclure un accord de coopération s'appliquent ici *mutatis mutandis*.

Il convient néanmoins de rappeler, conformément à ce qui a déjà été dit ci-avant, que pareil accord ne peut aboutir à ce que des moyens financiers auxquels ont droit chaque collectivité politique concernée par cette variante III-10 (dotation et additionnels pour l'autorité fédérale ; partie résiduelle du produit de la taxe carbone pour les Régions) soient utilisés pour des politiques relevant des compétences matérielles d'une autre collectivité politique.

²⁴⁴ Encore faut-il que le principe d'interdiction des doubles impositions soit reconnu et s'applique effectivement aux *taxes régionales propres* (ce qui est controversé) (voy. ci-avant, la Section V).

Section VII. L'utilisation des recettes de la taxe carbone

Objet : la présente Section répond essentiellement aux deux questions suivantes :

- qui peut utiliser les recettes engendrées par la taxe carbone pour couvrir le coût de dépenses publiques ?
- comment peut-on utiliser les recettes engendrées par la taxe carbone, de manière à renforcer soit l'efficacité de l'instrument et des politiques sous-jacentes, soit en compenser les effets négatifs pour certaines catégories de redevables ?

À cette fin, un premier volet synthétise, pour l'ensemble des scénarios proposés, les critères permettant de déterminer les collectivités politiques bénéficiaires du produit de la taxe carbone.

Ensuite, dans le cadre d'un second volet, le lien entre l'utilisation concrète du produit de la taxe carbone et les compétences matérielles des collectivités politiques concernées est précisé.

Enfin, il est fait état de certaines techniques budgétaires qui permettent, dans une certaine mesure, de garantir une affectation des recettes de la taxe carbone conforme aux préoccupations de ses auteurs, soit qu'il s'agisse de renforcer l'efficacité de l'instrument, soit que l'on veuille en compenser les effets négatifs pour les redevables (ou des catégories données de redevables).

L'utilisation des recettes engendrées par un dispositif de tarification carbone, introduit sous la forme d'une taxe, suscite un **double questionnement** :

- 1. *qui peut utiliser les recettes engendrées par cette taxe pour couvrir le coût de dépenses publiques ?***
- 2. *comment peut-on utiliser les recettes engendrées par cette taxe, de manière à renforcer soit l'efficacité de l'instrument et des politiques sous-jacentes, soit en compenser les effets négatifs pour certaines catégories de redevables ?***

Les éléments de réponse à la **première question** ont fait l'objet de développements sous les Sections V et VI qui précèdent. Des indications essentielles ont été apportées à propos du niveau de pouvoir bénéficiant des ressources procurées par la taxe carbone (autorité fédérale ou Régions). À cet égard, nous avons observé que les règles répartitrices des compétences ne permettent pas à une autorité d'affecter des moyens financiers à des projets qui ne sont pas de sa compétence. Autrement dit, un accord de coopération ne peut pas avoir pour effet d'habiliter une autorité à financer une politique relevant de compétences matérielles qui ne sont pas les siennes.

Par exemple, l'autorité fédérale ne peut pas simplement apporter sa compétence fiscale, et donc les ressources engendrées par ce biais, sur la base d'un accord de coopération, de manière à ne couvrir financièrement, conformément à ce même accord, que des dépenses se rattachant aux compétences matérielles régionales uniquement (voy. la note 1 annexée à la Section V qui précède, à propos de l'accord de coopération sur le financement de l'assainissement du sol des stations-services).

Sous la présente Section, l'on rappelle brièvement les conclusions auxquelles nous sommes déjà parvenus antérieurement à propos de la ou des collectivités politiques réellement bénéficiaires du produit d'une future taxe carbone **(VII.1)**.

La **seconde question** appelle des développements complémentaires. Lorsqu'une recette fiscale donnée – en l'occurrence le produit d'une taxe carbone – peut être utilisée par un niveau de pouvoir donné (autorité fédérale ou Régions), encore convient-il de déterminer l'affectation précise qui lui sera donnée. Ce questionnement nous invite, tout d'abord, à revisiter les compétences matérielles des entités politiques, telles qu'envisagées ci-avant sous la Section III, ainsi que sous la Section V (V.2) ; l'autorité fédérale et les Régions ne peuvent effectuer des dépenses publiques qu'en lien avec les attributions matérielles que leur confèrent la Constitution et la législation (spéciale) institutionnelle.

Certes, comme cela a été exposé sous la Section VI qui précède, des coopérations peuvent s'établir entre collectivités politiques de manière à garantir une utilisation commune et coordonnée de leurs ressources financières, notamment par le biais d'accords de coopération. Toutefois, comme cela a été indiqué ci-avant, un tel accord ne peut entraîner un échange, un abandon ou une restitution de compétence. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, appliquée par la section de législation du Conseil d'État, il ne peut être porté atteinte à la répartition des compétences par la voie d'un accord de coopération.

Le rapport du Débat National identifie certains usages du produit de la taxe qui doivent nécessairement se relier aux compétences matérielles respectives de l'autorité fédérale ou, alternativement, des Régions **(VII.2)**.

Enfin, il paraît opportun d'évoquer certaines techniques budgétaires qui permettent, dans une certaine mesure, de garantir une affectation des recettes de la taxe carbone conforme aux préoccupations de son ou ses auteurs, soit qu'il s'agisse de renforcer l'efficacité de l'instrument, soit que l'on veuille en compenser les effets négatifs pour les redevables (ou des catégories données de redevables) **(VII.3)**.

VII.1. Les collectivités politiques bénéficiaires du produit d'une future taxe carbone dans les différents scénarios

Trois scénarios institutionnels, eux-mêmes subdivisés en variantes, d'introduction d'une tarification carbone, sous la forme d'une taxe, ont été présentés dans la Section I du présent rapport. Dans la Section V, le régime de compétence, ainsi que les contraintes pour l'adoption et la modification des normes se rapportant à la taxe carbone, pour chaque variante des trois scénarios, ont fait l'objet de développements substantiels. Le ou les destinataires des recettes ont aussi été indiqués systématiquement dans les tableaux récapitulatifs. L'on reprend ici les conclusions relatives à ce point, non sans les accompagner des compléments offerts dans la Section VI à propos des possibilités de collaboration ou coopération entre les différentes entités bénéficiaires du produit de la taxe.

- **VII.1. 1. Scénario I (absence de transfert des recettes de la taxe carbone d'un niveau de pouvoir vers un autre)**
 - ***Variante I-1 : Taxe carbone fédérale***

Dans cette première variante du scénario I, l'autorité fédérale établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale (art. 170, § 1^{er}, Const.). Les Régions demeurent totalement étrangères au dispositif de tarification carbone.

L'autorité fédérale utilise le produit de cette taxe pour couvrir **ses dépenses publiques, dans le domaine de ses propres compétences matérielles.**

Comme cela a été dit sous la Section VI ci-avant, lorsque l'autorité fédérale utilisera les recettes de la taxe carbone dans le cadre de ses compétences matérielles, rien ne l'empêche de s'accorder avec les Régions afin de coordonner, par le biais d'un accord de coopération, l'exercice de leurs compétences matérielles respectives en matière essentiellement de climat et d'environnement.

- ***Variante I-2 : Taxes carbones régionales***

Dans cette variante, chaque **Région** établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone.

Le produit des taxes carbones régionales alimente **le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions** uniquement, **dans le domaine de leurs compétences matérielles propres.**

Une Région peut néanmoins décider de transférer aux **collectivités locales** (communes et/ou provinces) tout ou partie des ressources financières complémentaires issues de son dispositif

propre de tarification carbone. En vertu de l'article 6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, VIII, 9°, de la LSRI, les Régions sont en effet compétentes pour le « financement général des communes, des agglomérations (...) et des provinces ». Elles peuvent donc décider librement de majorer les moyens financiers des collectivités locales en utilisant, pour ce faire, le surcroît de recettes engendrées par la taxe carbone. Cette augmentation de la dotation aux pouvoirs locaux peut revêtir la forme de l'affectation d'un pourcentage de la taxe aux communes ou aux provinces.

Enfin, rien n'empêche les Régions de s'entendre, le cas échéant par le biais d'un **accord de coopération**, pour une « utilisation » commune ou coordonnée du produit de la taxe carbone, sans pour autant que pareil accord puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité politique soient utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative*.

*En guise d'illustration d'une concrétisation possible d'un tel dispositif, l'on se réfèrera à celui mis en place pour l'**assainissement du sol des stations-services** (et des citernes de gasoil à des fins de chauffage), tel que prévu par l'**accord de coopération du 25 juillet 2018** actuellement en vigueur. Une note explicative de ce dernier dispositif figure en annexe de la Section V ci-avant.*

- **Variante I-3 : Taxe carbone fédérale et taxes carbones régionales distinctes et indépendantes**

Dans cette troisième variante du scénario I, tant l'**autorité fédérale** que les **Régions** prélèvent, de manière indépendante, leur propre taxe carbone.

Chaque niveau de pouvoir utilise ensuite les recettes de sa propre taxe pour couvrir, en toute autonomie, **ses propres dépenses publiques, dans son domaine respectif de compétences matérielles**.

Rien n'empêche les Régions et l'autorité fédérale de s'entendre, le cas échéant par le biais d'un **accord de coopération**, pour une « utilisation » commune ou coordonnée du produit de la taxe carbone, sans pour autant que l'accord de coopération en question puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité politique soient utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative*.

- **VII.1.2. Scénario II (transfert – partiel – des recettes de la taxe carbone de l’autorité fédérale vers les Régions)**
 - ***Variante II-4 : Taxe carbone fédérale avec transfert (partiel) des recettes aux Régions sous la forme d’une dotation***

Dans cette variante du scénario II, l’**autorité fédérale** établit et collecte la taxe carbone, mais le produit en revient, en partie du moins, aux **Régions**, sous la forme d’une **dotation** (en provenance de l’autorité fédérale et au profit des Régions) ventilée entre les trois entités régionales selon une « clé de répartition » (inscrite dans la LSF).

Quant à l’utilisation de leur dotation par les Régions, la Constitution garantit à celles-ci la **liberté d’affectation**, sans que la LSF ne puisse valablement leur imposer des affectations spécifiques. À propos de contraintes d’affectation des moyens financiers à des (domaines de) dépenses bien désigné(e)s et prédéterminé(e)s, que le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale souhaitait introduire dans la LSF, le Conseil d’État a pu rappeler, à de nombreuses reprises, que l’article 177, al. 2, de la Constitution dispose que les parlements régionaux déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l’affectation de leurs recettes par les règles visées à l’article 134 (décret ou ordonnance) ; cette disposition implique qu’il n’appartient pas au législateur spécial de déterminer l’affectation des moyens qui reviennent aux Régions²⁴⁵.

En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l’autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un **accord de coopération** sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, de la dotation créée à l’occasion de l’introduction de la taxe carbone fédérale pour les Régions) et des recettes de cette dernière pour l’autorité fédérale). En l’occurrence, la conclusion d’un tel accord de coopération (relatif

²⁴⁵ Voy. avis n° 53.901/AG du 27 août 2013 relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l’autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, pp. 28-29) ; avis 18.806/1/2 des 23 et 24 novembre 1988 sur le projet devenu la LSF (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, p. 7) ; avis 31.227/VR donné le 21 février 2001 sur un avant-projet de loi spéciale ‘portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/1, 69).; avis 31.649/VR du 15 mai 2001 sur des amendements au projet de loi spéciale ‘portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/4); avis 41.664/VR et 41.665/VR du 22 novembre 2006 sur un avant-projet de loi spéciale ‘portant octroi d’une allocation spéciale unique au profit de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Communauté flamande, de la Région flamande et de la Région de Bruxelles-Capitale’ (*Doc. parl.*, Sénat, 2006-2007, n° 1964/1) et sur un avant-projet de loi ‘portant octroi d’une allocation spéciale unique au profit de la Communauté germanophone’ (*Doc. parl.*, Sénat, 2006-07, n° 1965/1); l’avis 44.243/AG du 10 avril 2008 sur une proposition de loi spéciale ‘portant des mesures institutionnelles’ (*Doc. parl.*, Sénat, 2007-2008, n° 4-602/2); l’avis 51.219/AG du 2 mai 2012 sur une proposition devenue la loi spéciale du 22 juillet 2012 ‘portant un juste financement des Institutions bruxelloises’ (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 1568/2, p. 2).

à l'affectation des recettes) est *facultative* (sauf si le législateur spécial décide d'établir une obligation de conclure un accord de coopération).

- ***Variante II-5 : Taxe carbone fédérale, impôt partagé entre l'autorité fédérale et les Régions***

Dans cette variante du scénario II, l'**autorité fédérale** établit et collecte la taxe carbone, mais le produit en revient, en partie du moins, aux **Régions**, sous la forme du transfert vers elles d'un **pourcentage du produit de la taxe ainsi prélevée au niveau fédéral**. Ce pourcentage est ventilé entre les trois entités régionales selon une « clé de répartition » inscrite dans la LSF. Ainsi donc, ce que les Régions obtiennent dépend étroitement du rendement réel de la taxe, dès qu'un pourcentage de celui-ci leur revient.

De manière similaire à ce qui a été dit à propos de la variante II-4, la Constitution garantit aux Régions la **liberté d'affectation**, sans que la LSF ne puisse valablement les contraindre à des affectations spécifiques (art. 177, al. 2, Const.).

En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent conclure un **accord de coopération** sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, des recettes provenant de la taxe carbone. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative* (sauf si le législateur spécial décide d'établir une obligation de conclure un accord de coopération).

- ***Variante II-6 : Taxe carbone fédérale, impôt conjoint entre l'autorité fédérale et les Régions***

Dans cette variante du scénario II, l'**autorité fédérale** introduit et fixe le régime d'une taxe carbone.

Une **partie déterminée du produit** est attribuée aux **Régions** conformément aux dispositions de la loi spéciale de financement. En fonction du choix posé par le législateur spécial (dans la LSF), cette part attribuée est *soit* indépendante *soit* dépendante du montant réel du produit engendré annuellement par la taxe.

En outre, les Régions ont la faculté de percevoir des **additionnels** ou d'accorder des **remises** sur le montant de base de la taxe carbone fédérale.

De manière similaire à ce qui a été dit à propos des variantes II-4 et II-5, la Constitution garantit aux Régions la **liberté d'affectation**, sans que la LSF ne puisse valablement les contraindre à des affectations spécifiques (art. 177, al. 2, Const.).

En toute liberté néanmoins, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent conclure un **accord de coopération** sur une utilisation « commune », chacune dans leur domaine de compétence matérielle, des recettes provenant de la taxe carbone. L'accord de coopération ne peut néanmoins aboutir à mettre en cause la répartition verticale (entre autorité fédérale et Régions) et horizontale (entre Régions) du produit de l'impôt conjoint/taxe carbone, telle que prévue par les « clés » inscrites dans la LSF. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative* (sauf si le législateur spécial décide d'établir une obligation de conclure un accord de coopération).

- ***Variante II-7 : Taxe carbone fédérale avec additionnels régionaux***

L'**autorité fédérale** établit et collecte la taxe carbone, sur le fondement de son autonomie fiscale ; elle **utilise le produit** de cette taxe pour couvrir ses dépenses publiques dans **ses propres domaines de compétences matérielles**.

Les Régions sont en droit de prévoir des **additionnels régionaux** qui se calculent et s'ajoutent au montant fédéral de base de la taxe carbone. Ces additionnels alimentent les dépenses des Régions dans leur domaine de compétences matérielles respectif. La **liberté d'affectation** est consacrée par la Constitution.

Au surplus, en toute liberté, les Régions entre elles ou, le cas échéant, avec l'autorité fédérale peuvent tout à fait conclure un **accord de coopération** sur une utilisation « commune » des recettes provenant de la taxe de base et des additionnels, sans que cet accord ne puisse aboutir, comme cela a été rappelé ci-avant, à ce que le produit de la taxe fédérale « finance » des compétences matérielles régionales. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative*.

- ***Variante II-8 : Taxe carbone en tant qu'impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF***

La dernière variante du scénario II relative à l'introduction d'une taxe carbone par l'**autorité fédérale**, consiste à lui donner le statut d'un « impôt régional » au sens de la LSF. Si le prélèvement est initialement créé et réglé par l'autorité fédérale, les **Régions** en obtiennent, par le biais de la LSF, **tout ou partie du produit** et reçoivent aussi l'**exclusivité de compétence** pour certains groupes de normes relatives à la taxe (base d'imposition et/ou taux d'imposition et/ou exonérations).

Le produit (ou la part du produit) de la taxe carbone qui revient aux Régions en vertu de la LSF ne peut servir qu'à financer des dépenses relevant des compétences matérielles des Régions.

Celles-ci **décident librement de l'affectation** qu'elles donnent à ces moyens financiers. S'il demeure une part du produit de la taxe carbone au niveau de l'autorité fédérale, elle couvrira uniquement des dépenses entrant dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale.

Pour le surplus, les Régions entre elles, ou les Régions et l'autorité fédérale, peuvent s'accorder, par la voie d'un **accord de coopération** conclu sur le fondement de l'article 92bis de la LSRI, pour une coordination quant à l'utilisation des recettes provenant de la taxe carbone (sans que l'accord ne puisse néanmoins aboutir à ce que les moyens fiscaux revenant à une entité donnée soient affectés à des compétences matérielles exercées par une autre entité). Le législateur spécial est néanmoins en droit de prévoir, dans la LSF, une obligation de conclure un accord de coopération (préalable) entre les Régions ou, alternativement, entre les trois Régions et l'autorité fédérale.

- **VII.1.3. Scénario III (transfert – partiel – des recettes de la taxe carbone des Régions vers l'autorité fédérale)**
 - *Variante III-9 : Taxes carbonées régionales avec additionnels fédéraux*

Dans cette variante, chaque **Région** établit et collecte, sur le fondement de son autonomie fiscale, la taxe carbone.

Le produit des taxes carbonées régionales alimente **le budget, et donc les dépenses publiques, des Régions** uniquement, **dans le domaine de leurs compétences matérielles propres**.

Une Région peut néanmoins décider de transférer aux **collectivités locales** (communes et/ou provinces) tout ou partie des ressources financières complémentaires issues de son dispositif propre de tarification carbone. En vertu de l'article 6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, VIII, 9°, de la LSRI, les Régions sont en effet compétentes pour le « financement général des communes, des agglomérations (...) et des provinces ». Elles peuvent donc décider librement de majorer les moyens financiers des collectivités locales en utilisant, pour ce faire, le surcroît de recettes engendrées par la taxe carbone. Cette augmentation de la dotation aux pouvoirs locaux peut revêtir la forme de l'affectation d'un pourcentage de la taxe aux communes ou aux provinces.

Le produit des éventuels additionnels fédéraux sert à financer des dépenses publiques fédérales (dans le domaine des compétences matérielles de l'autorité fédérale).

Enfin, rien n'empêche les Régions de s'entendre entre elles et, le cas échéant, avec l'autorité » fédérale, par le biais d'un **accord de coopération**, pour une « utilisation » commune ou coordonnée du produit de la taxe carbone, sans pour autant que pareil accord puisse aboutir à ce que les moyens financiers provenant d'une taxe établie par une entité politique soient

utilisés pour des dépenses publiques propres à une autre entité. En l'occurrence, la conclusion d'un tel accord de coopération (relatif à l'affectation des recettes) est *facultative*.

- ***Variante III-10 : Taxes carbone régionales avec transfert (partiel) de recettes au profit de l'autorité fédérale sous la forme d'une dotation***

Les développements consacrés à la variante III-9 s'appliquent ici *mutatis mutandis*.

En l'occurrence, comme la LSF est amendée à l'occasion de la mise en place du dispositif en question, il est concevable que la loi spéciale elle-même prévoie une exigence d'accord de coopération quant à la manière dont les recettes seront utilisées ou affectées par chaque niveau de pouvoir. Sinon, un accord de coopération s'avèrera être facultatif (sous réserve d'une obligation *de fait* découlant de l'application des principes généraux tels que le principe de proportionnalité ou celui de l'union économique). Il convient néanmoins de rappeler, conformément à ce qui a déjà été dit ci-avant, que pareil accord ne peut aboutir à ce que des moyens financiers auxquels ont droit chaque collectivité politique concernée par cette variante III-10 (dotation et additionnels pour l'autorité fédérale ; partie résiduelle du produit de la taxe carbone pour les Régions) soient utilisés pour des politiques relevant des compétences matérielles d'une autre collectivité politique.

VII.2. Utilisation des recettes de la taxe carbone et compétences matérielles et fiscales des collectivités politiques concernées

L'argent qu'une collectivité politique obtient par le biais d'un nouvel instrument fiscal doit être utilisé par elle, comme cela a été dit, pour des dépenses publiques liées à ses compétences matérielles.

En principe, et conformément aux règles fondamentales du droit budgétaire, chaque euro de recettes tombe dans le « pot commun » de l'entité et doit servir à financer l'ensemble des dépenses publiques (***principe de non-affectation des recettes***). Autrement dit, les recettes globales de la collectivité politique constituent une seule masse qui, sans distinction de source, couvre l'ensemble des dépenses globales. Partant, chaque recette perd son individualité, de manière telle qu'il ne soit pas possible de déterminer quelle recette particulière a permis d'effectuer telle ou telle dépense. À ce principe d'absence de liaison juridique entre recettes et dépenses, le droit budgétaire prévoit des exceptions, dont essentiellement la technique des fonds budgétaires sur laquelle nous revenons sous la sous-section VII.3 ci-après.

Le ***lien entre la recette provenant de la taxe carbone et les dépenses publiques réalisées*** en conséquence dans le domaine des compétences matérielles, ici commenté, relève davantage des objectifs politiques poursuivis et des perspectives ouvertes par la prévision d'une nouvelle rentrée budgétaire. C'est donc une ***liaison de nature essentiellement politique*** dont il s'agit

ici (sous réserve des dérogations apportées au principe de non-affectation budgétaire – cf le point VII.3 ci-après). Le dispositif de tarification du carbone engendrera une recette que l'on peut s'efforcer de prévoir. Qu'est-ce que ce surcroît de rentrée financière permet de faire politiquement parlant ? Quelles doivent être les priorités politiques de l'autorité publique concernée par rapport à ces nouvelles marges de manœuvre financières ?

De ce point de vue, une distinction peut être faite entre deux branches de l'alternative suivante :

- soit le produit attendu de la taxe carbone est utilisé pour **augmenter les dépenses publiques** (couvrir le coût d'une nouvelle dépense publique ou majorer le crédit octroyé pour une dépense publique déjà existante) ;
- soit le produit attendu de la taxe carbone est utilisé pour **diminuer d'autres impôts** par ailleurs (par exemple, l'impôt sur les revenus du travail).

Par exemple, les revenus d'une taxe carbone au niveau fédéral pourraient être utilisés pour financer l'éolien offshore²⁴⁶ ou pour investir dans le transport par rail (compétences matérielles de l'autorité fédérale), mais aussi pour réduire l'impôt des personnes physiques sur les revenus professionnels (compétence fiscale). D'un autre côté, une taxe carbone introduite au niveau des Régions pourrait servir à financer des politiques en matière d'énergie renouvelable, d'amélioration de la qualité de l'air ou d'efficacité énergétique (compétences matérielles des Régions), mais aussi à financer de nouveaux avantages fiscaux en matière de taxes de circulation et de mise en circulation (pour les véhicules électriques, par exemple) ou de précompte immobilier (pour les immeubles passifs, par exemple), afin d'encourager les véhicules « propres » et de favoriser les économies d'énergie (compétences fiscales des Régions). Dans ce cadre, le principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, qu'il s'agisse de compétences fiscales ou matérielles, reste d'application.

Si la **première option** est retenue – augmenter des dépenses publiques données – il convient de s'assurer que le bénéficiaire du produit de la taxe carbone (cf le point VII.1 ci-avant) détient la **compétence matérielle** en lien avec la ou les dépenses publiques qu'il souhaite réaliser ou augmenter.

Dans le cadre de la **seconde option** – diminution d'autres impôts – ce sont les règles de répartition des **compétences fiscales** qui sont pertinentes pour déterminer la marge de manœuvre de l'autorité disposant du produit de la taxe carbone.

²⁴⁶ En Belgique, la compétence de principe en matière d'énergies renouvelables est attribuée aux Régions. Ce principe est tempéré par le fait que les Régions n'exercent leur compétence matérielle que dans la limite de leur sphère de compétence territoriale, et par conséquent pas sur les espaces marins. Conformément au droit maritime international, ceux-ci relèvent de l'autorité fédérale.

Par rapport aux orientations suggérées dans le rapport final du Débat National²⁴⁷ et en conformité par rapport à l'idée de neutralité budgétaire qui s'est dégagée lors de la consultation nationale, les deux options font ici l'objet de développements complémentaires. Lors de ce débat national, le principe de neutralité budgétaire a été perçu par les acteurs consultés comme un facteur clé de succès pour la mise en place d'une tarification carbone. Ainsi, les recettes, quelles qu'elles soient, ne doivent pas simplement servir à alimenter le budget de l'État, mais plutôt donner lieu à un montant correspondant de réduction de taxes et/ou de transferts aux acteurs.

- **VII.2.1. Première option : augmenter des dépenses publiques données dans le cadre des compétences matérielles**

Pour rappel, le financement d'une politique relève de l'acte de « régler » la matière dont elle relève. Les compétences matérielles se rapportent non seulement à la réglementation au sens strict d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, mais aussi à la mobilisation d'instruments économiques non-fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances.

À propos des **bâtiments**, le rapport final du Débat National suggère, en ce qui concerne l'affectation (d'une partie) des recettes issues de la tarification des émissions de carbone (dans le secteur du bâtiment), le *transfert d'une somme forfaitaire aux personnes à risque de pauvreté énergétique*, associé au financement de politiques ciblant ces ménages. Le transfert d'une somme forfaitaire pourrait prendre la forme de « chèques énergie » utilisables pour payer la facture énergétique ainsi que pour réaliser des investissements bas carbone. Ceux-ci pourraient être combinés aux actuels tarifs sociaux et mesures associées, venir les renforcer et progressivement les remplacer. Une *autre approche*, en lien toujours avec les bâtiments, consiste à stimuler la transition sous trois formes différentes possibles : 1. le *transfert de sommes forfaitaires à chaque citoyen* ; 2. des *programmes de rénovation en faveur des ménages* ; 3. des *politiques spécifiques pour soutenir les PME*.

Ces deux groupes de propositions doivent concorder avec les marges de manœuvre, en termes de compétence, du niveau de pouvoir bénéficiaire du produit de la taxe carbone.

Si les Régions bénéficient de ces recettes, elles devront sélectionner une ou plusieurs orientations d'affectation en fonction de leurs compétences matérielles qui sont, pour rappel, des compétences d'attribution.

L'autorité fédérale peut mettre en œuvre les compétences qui lui ont été réservées expressément par la Constitution ainsi que la législation institutionnelle, ainsi que les

²⁴⁷ Belgian National Debate on Carbon Pricing, Final Report, June 2018, <https://climat.be/2050-fr/tarification-carbone>.

compétences résiduaire, c'est-à-dire toutes celles qui n'ont pas été attribuées aux entités fédérées.

En ce qui concerne l'énergie, le morcellement complexe des compétences rend l'exercice délicat et ne permet pas d'apporter des réponses précises et définitives ici quant à la désignation de l'autorité compétente pour les affectations (du produit de la taxe carbone) suggérées ci-avant. Tout dépendra, en effet, de la structuration concrète des dispositifs mis en place (chèque énergie, somme forfaitaire pour tous, etc.) et des objectifs spécifiques qui les sous-tendent. En d'autres termes, une dépense publique donnée (octroi de chèques énergie à certaines catégories de citoyens, par exemple) constitue un instrument que chaque niveau de pouvoir (autorité fédérale ou Régions) peut mobiliser à condition de le rattacher à des objectifs politiques liés à ses compétences matérielles (on peut imaginer ainsi que tant l'autorité fédérale que les Régions pourraient être en mesure de mettre en place un dispositif de chèques énergie à condition toutefois que le but poursuivi puisse nettement se relier aux compétences matérielles qui sont les leurs ; le modèle devra donc être configuré en fonction de ces dernières). Ainsi, il ne faut pas confondre les *compétences matérielles* (réparties de manière exclusive entre l'autorité fédérale et les entités fédérées) et les *instruments économiques non-fiscaux* (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) que chaque niveau de pouvoir peut mobiliser au service des compétences matérielles qui sont les siennes.

Dès lors, en guise d'illustration, si l'on évoque le projet d'un chèque énergie pour les ménages les plus précaires, l'autorité fédérale (si c'est elle qui bénéficie du produit de la taxe carbone) pourrait fonder son action sur sa compétence en matière de tarifs de distribution d'électricité et de gaz et dans le prolongement de sa compétence en matière de « tarif social » pour l'électricité et le gaz ; elle pourrait aussi invoquer d'autres domaines de compétence comme celui de la lutte contre la pauvreté.

Si les Régions disposent du produit de la taxe carbone et souhaitent mettre en place un dispositif de chèque énergie, le fondement en termes de compétence sera différent : tout d'abord, elle fera valoir ses propres compétences en matière de tarif de la distribution ou du transport de l'énergie, ou encore, de promotion des sources nouvelles d'énergie ; elle se gardera d'accentuer le lien et la comparaison avec le tarif social aujourd'hui appliqué au niveau de l'autorité fédérale ; elle insistera aussi sur d'autres compétences qui sont les siennes comme le logement, la rénovation urbaine, ou encore, l'environnement, rien ne l'empêchant de recourir à des instruments comme des chèques énergie de manière à renforcer le volet social de ses politiques du logement et de l'environnement. Les dépenses des utilisateurs qui peuvent être couvertes par ces chèques (paiement de la facture d'énergie, aide au financement d'investissements économiseurs d'énergie) sont un des éléments à apprécier pour vérifier le respect par l'autorité publique qui les octroie de son domaine de compétences matérielles.

Pour le surplus, on se reportera aux Sections III et V (V.2) ci-après quant au partage des compétences matérielles en la matière.

À propos du **transport**, le rapport final du Débat National préconise, en ce qui concerne l'affectation (d'une partie) des recettes issues de la tarification des émissions de carbone (dans le secteur du transport de passagers), une redistribution forfaitaire aux ménages, une affectation à des investissements dans les infrastructures, ou encore, une affectation à la promotion des modes de mobilité bas carbone (incluant les transports publics, les modes de transport actifs et la mobilité électrique). Le choix de la redistribution forfaitaire aux ménages – instrument du chèque, de la prime, du subside – soulève des questions similaires à celles abordées ci-avant à propos de l'affectation du produit de la taxe carbone dans le secteur des bâtiments au financement d'un chèque énergie : en tant qu'instrument, cette redistribution financière au profit des ménages pourrait, en fonction d'objectifs propres à leurs compétences matérielles, survenir au niveau fédéral ou, alternativement, au niveau régional (tout dépendant de la configuration et justification concrètes du dispositif). Pour ce qui a trait à l'utilisation de la recette nouvelle pour des investissements dans les infrastructures ou pour promouvoir les modes de mobilité bas carbone, les partages d'attributions de chacun sont plus marqués : la marge de manœuvre de l'autorité fédérale est assez faible (essentiellement, le développement des infrastructures ferroviaires et l'encouragement du train), alors que les Régions sont en charge des routes, des voies hydrauliques, des transports en commun autres que le train. Il convient donc d'être attentif, lors de la mise en place de la tarification carbone, au fait que le produit doit pouvoir être utilisé par le niveau de pouvoir pertinent pour réaliser les dépenses publiques souhaitées.

En ce qui concerne la part des revenus issue de la tarification des émissions de carbone du transport de marchandises, elle pourrait être affectée à des investissements dans les infrastructures incluant les modes de transport actifs et la multimodalité, ou encore, au financement d'un fonds dédié à l'innovation technologique et au développement de tous les modes de transport de marchandises. Là encore, les partages d'attributions entre l'autorité fédérale et les Régions sont marqués, de manière telle qu'il faille être attentif, lors de la mise en place de la tarification carbone, au fait que le produit doit pouvoir être utilisé par le niveau de pouvoir pertinent pour réaliser les dépenses publiques souhaitées.

Pour le secteur des **industries**, parmi les affectations non fiscales des recettes attendues de la taxe carbone, figure le souhait d'accompagnement des industries non-ETS, en particulier les PME, par le biais du financement de mesures d'accompagnement (par exemple, l'instauration d'un Fonds d'Innovation). En termes de compétences, la désignation de l'autorité matériellement habilitée à prendre ces mesures d'accompagnement dépend étroitement de la nature des mesures d'accompagnement, dont le contenu doit pouvoir entrer dans les attributions des Régions (par exemple, au titre de leurs compétences en matière d'utilisation

rationnelle de l'énergie ou de politique économique) ou de l'autorité fédérale. L'on ne peut que préconiser qu'un tel Fonds soit mis en place par le biais d'un accord de coopération, tout en rappelant que chaque partie prenante à cet accord doit pouvoir contribuer de manière propre à son financement.

- **VII.2.2. Seconde option : diminuer la charge d'autres impôts dans le cadre des compétences fiscales**

L'idée de *tax shifts* (glissements fiscaux) généraux s'est progressivement dégagée lors des consultations organisées dans le cadre du Débat National. Deux options majeures ont été retenues :

- Utiliser (en partie) les revenus de la tarification du carbone pour réduire les **charges sur le travail** comme les cotisations de sécurité sociale ou l'impôt des personnes physiques ;
- Réduire les charges et les taxes sur l'électricité.

En ce qui concerne la **réduction des charges sur le travail**, il convient de rappeler, tout d'abord, que c'est l'autorité fédérale qui demeure essentiellement compétente en matière de cotisations sociales (sous réserve d'exceptions limitées introduites à l'occasion de la sixième réforme de l'État²⁴⁸). Si le produit de la taxe carbone revient aux Régions, cette option ne peut, partant, se matérialiser. Au demeurant, comme les cotisations sociales alimentent le budget distinct de la sécurité sociale, des mesures de compensation devraient être prévues de manière à compenser le manque-à-gagner issu de la diminution des cotisations sociales. Si l'autorité fédérale peut disposer de son produit, la taxe carbone pourrait faire l'objet d'une affectation prédéterminée à la sécurité sociale, au titre du « financement alternatif ». La compensation peut aussi revêtir la forme d'un accroissement de la dotation de l'autorité fédérale au profit de la sécurité sociale.

Un autre moyen de réduire la charge sur le travail consisterait, pour l'autorité fédérale, à prolonger les mesures déjà introduites par le Gouvernement Michel à l'occasion des *tax shifts* successifs dans le régime de l'impôt des personnes physiques (majoration de la déduction forfaitaire des frais, majoration de la quotité exemptée, révision des tranches et des taux du barème progressif, réductions et crédits d'impôt spécifiques, etc.). Si ce sont les Régions qui bénéficient du produit de la taxe carbone, une diminution des charges sur le travail pourrait se matérialiser par la diminution des centimes additionnels régionaux à l'impôt des personnes physiques (le cas échéant en différenciant par tranche d'impôt, de manière à cibler davantage

²⁴⁸ La politique des groupes-cibles a été régionalisée, à savoir les différents mécanismes qui visent à faire diminuer le coût de l'embauche d'un certain nombre de catégories déterminées de travailleurs, en ce compris par le biais de réductions ciblées de cotisations de sécurité sociale. Voy. D. DUMONT, « La sécurité sociale et la sixième réforme de l'État : rétroactes et mise en perspective générale », *Revue belge de sécurité sociale*, 2015, pp. 155-226.

les plus faibles revenus), ou encore, par l'introduction de réductions ou crédits d'impôt en fonction des revenus d'activités.

Il est important de souligner que tant l'autorité fédérale que les Régions disposent aussi de compétences substantielles pour soutenir, par la voie fiscale, la transition vers une économie à bas carbone (réductions IPP pour économies d'énergie, adaptation du régime du précompte immobilier, des taxes de circulation et de mise en circulation, du prélèvement kilométrique, ainsi que, le cas échéant, des droits d'enregistrement et de succession, pour les *Régions* ; taux réduits et exonérations en matière d'accises et, le cas échéant, de TVA, adaptation du régime de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés, pour l'*autorité fédérale*). Pour le surplus, on se reportera aux développements consacrés à la répartition des compétences dans la Section IV ci-avant.

Pour ce qui a trait à la **réduction des charges et taxes sur l'électricité**, il convient d'être attentif au fait que les compétences relatives au coût de l'électricité sont subdivisées en plusieurs composantes (énergie, TVA, taxes et coûts de réseau) qui, elles-mêmes, sont morcelées entre différents niveaux de pouvoir. Ainsi, les coûts de réseau dépendront essentiellement des Régions, alors que la TVA se trouve sous la responsabilité de l'autorité fédérale (encadrée étroitement, néanmoins, par le droit de l'Union européenne en raison du caractère harmonisé de la TVA). Les accises dépendent aussi de l'autorité fédérale, de même que des « cotisations » fédérales (qui ont la nature d'impôt), mais d'autres prélèvements repris dans la facture sont d'origine régionale (*taxes régionales propres*). L'autorité bénéficiaire du produit de la taxe carbone ne pourra valablement diminuer les charges et taxes sur l'électricité que dans son domaine de compétences fiscales (c'est-à-dire uniquement les impôts dont elle est responsable) et matérielles le cas échéant (si un prélèvement a la nature de « rétribution-redevance », la désignation de l'autorité compétente pour la prélever dépend des règles de répartition des compétences matérielles).

VII.3. Techniques budgétaires permettant de garantir une affectation prédéterminée et souhaitable du produit de la taxe carbone

Le droit budgétaire applicable à l'autorité fédérale consacre le ***principe de la non-affectation des recettes***. Selon l'article 60 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, « l'ensemble des recettes s'applique à l'ensemble des dépenses ». Partant, chaque recette perd son individualité, de manière telle qu'il ne soit pas possible de déterminer quelle recette particulière a permis d'effectuer telle ou telle dépense.

À ce principe impliquant l'absence de liaison juridique entre recettes et dépenses, le droit budgétaire prévoit des exceptions. On en évoque deux ici. La première (les *fonds budgétaires organiques*) matérialise l'affectation spécifique d'une recette à l'intérieur du budget de l'autorité fédérale, sans création d'une personne juridique distincte ; la seconde, par contre,

implique la *création d'une personne juridique distincte* spécifiquement financée, entre autres, par une recette (fiscale) donnée.

Ces deux techniques doivent être considérées, le cas échéant, lors de la mise en place du dispositif de tarification carbone.

Selon l'article 62 de la loi du 22 mai 2003, par dérogation à l'article 60 précité (principe de non-affectation des recettes), une loi organique peut créer des **fonds budgétaires (organiques)** en affectant certaines recettes à des dépenses, dont elle définit l'objet. Ce fonds n'a pas de personnalité juridique distincte et figure dans le budget même de la collectivité politique concernée. Le lien juridico-budgétaire qui est ainsi créé entre une recette spécifiée et une (catégorie de) dépense(s) donnée(s) a pour conséquence essentielle que l'autorisation de dépenser, c'est-à-dire le crédit budgétaire, est dit(e) variable (et non limitatif) en ce sens que le montant de la dépense publique autorisée est fonction directement de l'étendue de la recette (du rendement réel de la taxe). Le solde disponible en fin d'année budgétaire est automatiquement reporté aux années budgétaires ultérieures, ce qui contribue à donner l'image d'une « cagnotte ». La technique du fonds budgétaire ne déroge pas seulement au principe légal de non-affectation des recettes, il fait aussi exception à la règle de principe selon laquelle les crédits non-utilisés en fin d'année budgétaire tombent en annulation. La technique du fonds budgétaire garantit qu'une recette (fiscale en l'occurrence) est affectée à des fins bien déterminées et une loi dite organique – loi certes adoptée à la majorité simple, mais qui ne peut être un cavalier budgétaire – consolide juridiquement le lien entre recette et dépense, offrant ainsi une certaine transparence quant à la destination des fonds prélevés par le biais de la taxe affectée. Il n'en demeure pas moins que cette technique budgétaire présente aussi un certain nombre d'inconvénients dont il faut être conscient. Ce lien entre une recette spécifique et une dépense publique donnée ne va pas de soi : les besoins propres à la dépense publique peuvent, selon le cas, dépasser ceux de la recette, ce qui aboutit à une insuffisance de financement ; au contraire, la recette peut être supérieure – voire bien supérieure – au besoin propre à la dépense, ce qui engendre alors des reports automatiques de crédits d'années en années, dont l'autorité budgétaire perd la maîtrise au fil du temps (au point parfois de devoir « désaffecter » les moyens financiers repris dans un fonds budgétaire).

Au demeurant, comme cela a été dit ci-avant, l'on peut concevoir d'établir un lien de nature « politique » entre l'instauration d'un nouvel impôt, une taxe carbone par exemple, et des dépenses publiques données, sans devoir pour autant passer par la phase de création d'un fonds budgétaire. Ainsi l'autorité publique peut-elle prendre des engagements politiques d'utilisation des recettes nouvelles pour une politique de lutte contre le changement climatique, en ce compris pour compenser les éventuels effets négatifs de la taxe sur les ménages et les entreprises.

Le technique des fonds budgétaires fait l'objet de régimes spécifiques au niveau des Régions. En vertu de l'article 50, § 2, de la LSF, une loi fédérale doit déterminer les dispositions générales applicables aux budgets et à la comptabilité des Communautés et des Régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle exercé par la Cour des comptes. Une loi fédérale (ordinaire) du 16 mai 2003 a mis en œuvre cette habilitation. Elle est assez courte et contient les principes généraux que doivent nécessairement respecter l'ensemble des entités fédérées. Pour le surplus, chacune d'entre elles a pu fixer, par voie de décret ou d'ordonnance, ses propres règles budgétaires et comptables, parmi lesquelles figurent le régime juridique des fonds budgétaires organiques²⁴⁹.

La technique des fonds budgétaires organiques ne doit pas se confondre avec deux catégories séparées de fonds, au niveau fédéral, à statut et définition spécifiques : les fonds de restitution et, surtout, les fonds d'attribution. Les **fonds de restitution** (art. 63 de la loi du 22 mai 2003) sont créés d'office au budget pour les sommes indûment perçues par le Ministre des Finances ; ils mentionnent l'estimation des recettes qui ne sont pas comptabilisées au budget des voies et moyens et des dépenses qui ne sont pas comptabilisées au budget général des dépenses. Le but de ces fonds est de flexibiliser et fluidifier le remboursement des impôts indus. Quant aux **fonds d'attribution**, il en a déjà été fait état sous les Sections IV et V, car ils surviennent notamment dans le cadre du financement des Communautés et des Régions et permettent d'extraire du budget de l'autorité fédérale les recettes des impôts partagés (IPP et TVA) et de l'impôt conjoint (IPP), qui constituent des parts attribuées d'impôts (dotations au sens large) au profit des entités fédérées. L'article 71 de la loi du 22 mai 2003 prévoit que des fonds d'attribution sont ouverts d'office au budget général des dépenses pour les parts du produit d'impôts, perceptions et versements attribués à d'autres autorités publiques. Ils mentionnent l'estimation des recettes qui ne sont pas comptabilisées au budget des voies et moyens et que le Ministre des Finances peut mettre directement à la disposition des autorités concernées, conformément aux lois et arrêtés qui en règlent l'attribution (dont la LSF).

Une manière alternative d'affecter une recette donnée (la taxe carbone, par exemple) à des groupes de dépenses spécifiques consistent à **créer une nouvelle personnalité juridique distincte** de l'autorité qui établit la taxe. Le produit de celle-ci servirait notamment à financer ce nouvel organisme (auquel l'on donne parfois aussi l'appellation de « Fonds »). Dans le cadre d'une politique efficace, cohérente et globale relative au climat, l'idée de créer une nouvelle personne juridique distincte par le biais d'un accord de coopération pourrait se matérialiser. Comme nous l'avons souligné à de nombreuses reprises au sein des Sections V et VI ci-avant, il n'appartient pas à un niveau de pouvoir donné d'intervenir dans des matières relevant de la

²⁴⁹ Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle, *M.B.*, 23 mars 2006 ; décret wallon du 15 décembre 2011 portant organisation du budget, de la comptabilité et du rapportage des unités d'administration publique wallonnes, *M.B.*, 29 décembre 2011 ; décret flamand du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des comptes, *M.B.*, 5 août 2011 (voy. aussi le décret flamand relatif au Code flamand des Finances publiques, *M.B.*, 29 mai 2019).

compétence exclusive d'un autre niveau de pouvoir, fût-ce par l'affectation de moyens financiers. Ce constat s'applique tant à l'intervention unilatérale d'une entité qu'aux accords de coopération²⁵⁰. Les moyens financiers peuvent être rassemblés pour financer soit des projets distincts dont les uns relèvent de la compétence de l'autorité fédérale et les autres de celle des Régions, soit des projets communs dont certains aspects relèvent de la compétence de l'autorité fédérale et d'autres de celle des régions.

On rappellera ici aussi que l'article 177 de la Constitution garantit la liberté d'affectation de leurs moyens financiers par les Régions, ce qui a pour conséquence qu'il n'est constitutionnellement pas permis au législateur fédéral statuant à la majorité spéciale de prévoir une destination prédéterminée et obligatoire pour des moyens financiers qui seraient attribués aux Régions.

²⁵⁰ Par exemple, dans un avis rendu en 2001, le Conseil d'État a considéré que « la conclusion d'un accord de coopération avec les communautés, sur la seule affectation des moyens du fonds budgétaire fédéral, ne peut toutefois conférer à l'autorité fédérale la compétence d'affecter ces moyens à de tels projets. Un accord de coopération ne serait compatible avec le principe des compétences exclusives que s'il prévoyait l'exercice conjoint de compétences propres de l'autorité fédérale et des communautés. Tel n'est toutefois pas l'intention du texte adopté par le Sénat : comme il a déjà été relevé ci-dessus, il s'agit d'un accord sur la manière dont sont répartis les moyens du fonds budgétaire fédéral. Sans apport des communautés, il n'est pas question d'exercice conjoint de compétences propres, et un accord de coopération est donc impossible » (avis 31.341/VR, donné le 28 février 2001, sur un projet de loi « modifiant la loi du 30 mars 1995 concernant les réseaux de distribution d'émissions de radiodiffusion et l'exercice d'activités de radiodiffusion dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale », *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-0774/10).

Annexe à la Section VII : le mécanisme de responsabilisation « climat » dans la LSF

Pour mémoire et en vue d'alimenter le contexte dans lequel l'introduction d'un dispositif de tarification carbone se discute, il convient d'évoquer brièvement le mécanisme de responsabilisation « climat » inséré dans la LSF à l'occasion de la sixième réforme de l'État.

Un mécanisme de responsabilisation *climat* est intégré dans la LSF à l'article 65*quater*. Il est fonction des réductions des émissions de gaz à effet de serre de chaque Région.

La LSF contient ainsi un dispositif permettant de définir, pour chaque Région, sur la base d'une proposition de la Commission nationale Climat²⁵¹, une trajectoire pluriannuelle d'objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre dans les bâtiments des secteurs résidentiel et tertiaire^{252/253}. Les bâtiments industriels sont donc exclus.

Le mécanisme de responsabilisation climat s'inscrit dans le contexte des objectifs européens et internationaux en la matière et doit permettre à la Belgique de respecter ses obligations en matière de réchauffement climatique (limiter à 2 °C le réchauffement de la planète par rapport aux niveaux de l'ère préindustrielle, réduire les émissions de gaz à effet de serre des pays industrialisés de 80 à 95% d'ici 2050 par rapport à leur niveau de 1990).

Ces trajectoires reposent sur une répartition des efforts entre le secteur des bâtiments et les autres secteurs qui ne sont pas couverts par le système européen des échanges de quotas d'émission et des recettes de la mise aux enchères des quotas d'émission. Elles sont fixées par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres après accord des Régions et sur la base d'une proposition de la Commission nationale Climat. Les modalités de ce mécanisme sont définies dans une loi ordinaire, qui a été adoptée simultanément à la loi spéciale de financement²⁵⁴. Les trajectoires portant sur la période 2015-2020 devaient être fixées pour le 1^{er} juillet 2014 au plus tard. Les trajectoires seront revues au minimum tous les quatre ans notamment pour tenir compte de modifications dans la législation européenne.

²⁵¹ La « Commission nationale Climat » a été établie par l'art. 3 de l'accord de coopération du 14 novembre 2002 conclu entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'établissement, l'exécution et le suivi d'un Plan national Climat, ainsi que l'établissement de rapports dans le cadre de la Convention-cadre des Nations Unies sur les Changements climatiques et du Protocole de Kyoto, *M.B.*, 27 juin 2003.

²⁵² Conformément à l'art. 11 de l'accord de coopération précité du 14 novembre 2002, les Régions doivent transmettre, chaque année, l'inventaire de leurs émissions de gaz à effet de serre à la Commission nationale Climat.

²⁵³ « Une trajectoire pluriannuelle d'objectifs de réduction d'émissions de gaz à effet de serre dans les bâtiments des secteurs résidentiel et tertiaire quelle que soit leur taille, est définie pour chaque région, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres et après accord des gouvernements des régions, sur la base d'une proposition de la Commission nationale Climat, selon les modalités fixées par la loi ordinaire. Si la Commission nationale Climat ne fait aucune proposition dans le délai prescrit par cette loi ordinaire, il est passé outre. À défaut d'arrêté royal fixant la trajectoire conformément à l'alinéa 1er, les trajectoires pour la période du 1er janvier 2015 au 31 décembre 2030 sont celles fixées conformément à l'annexe à la présente loi » (art. 65*quater*, § 2, de la LSF).

²⁵⁴ Loi du 6 janvier 2014 relative au mécanisme de responsabilisation climat, *M.B.*, 31 janvier 2014.

À défaut d'arrêté royal fixant la trajectoire, celle-ci est déterminée (pour la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2030) dans une annexe à la LSF (qui contient un tableau). Cette trajectoire prévoit, pour 2020, une réduction des émissions de gaz à effets de serre dans les bâtiments de 21% par rapport à 2005²⁵⁵.

Le mécanisme de responsabilisation prend la forme d'un *bonus-malus*. Chaque année, à partir de l'année budgétaire 2016 :

-- si une Région dépasse, au cours de l'année qui précède l'année concernée, l'objectif qui lui est assigné, elle recevra un bonus financier.

-- si une Région n'atteint pas son objectif au cours de l'année qui précède l'année concernée, elle paiera à l'autorité fédérale un malus financier.

Les objectifs belges en matière de réduction d'émissions de gaz à effets de serre et les recettes liées à la mise aux enchères des droits d'émission

Il y a lieu de distinguer le secteur ETS et le secteur non ETS. Le système ETS (*Emission Trading Scheme*) est le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre. Le secteur ETS concerne les grandes industries émettrices, les producteurs d'électricité, l'aviation, etc. Le secteur non ETS regroupe les transports, les bâtiments et l'agriculture.

Pour le secteur ETS, l'objectif européen est une réduction des émissions de gaz à effet de serre de 21% par rapport à 2005.

Pour pouvoir polluer, les entreprises appartenant au secteur ETS doivent acheter des quotas d'émission. Une partie de ces droits d'émission sont mis aux enchères par les États membres. Ces derniers obtiennent ainsi des revenus pour financer notamment leurs politiques climatiques. Entre 2013 et 2020, la Belgique devait ou devra mettre en moyenne aux enchères chaque année 23 millions de droits d'émission. Le prix des droits d'émission varie fortement sur le marché du carbone ; il est donc difficile de faire des prévisions²⁵⁶. La LSF prévoit d'affecter une partie de ces recettes au mécanisme de responsabilisation *climat*.

Pour le secteur non ETS, chaque État membre s'est vu assigner un objectif propre. Pour la Belgique, il s'agit d'une réduction des gaz à effet de serre de 15 % en 2020.

²⁵⁵ Dans l'avis rendu à propos de la proposition de loi spéciale réformant la LSF, le Conseil d'État s'est interrogé sur les conséquences que peut avoir, en termes d'impact sur les compétences matérielles des Régions en matière de lutte contre l'émission de gaz à effet de serre, l'application, en l'absence d'arrêté royal et donc d'accord des Régions, de la trajectoire fixée en annexe de la LSF. La question de la proportionnalité est posée (avis du Conseil d'État n° 53.901/AG du 27 août 2013 relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, pp. 22-24). Le Gouvernement, par la voix de son Secrétaire d'État, a tenté d'apporter des réponses à ces observations du Conseil d'État et de justifier la proportionnalité du régime mis en place (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/7, pp. 92-93).

²⁵⁶ Selon certaines prévisions, le prix unitaire pourrait varier entre 3,5 et 4,5 €. Dans ce cas, les revenus pour la Belgique seraient, en moyenne, entre 2013 et 2020 de 80 à 100 millions € par an.

Les bonus et les malus sont déterminés sur la base des écarts négatifs et positifs constatés²⁵⁷ entre les émissions reprises dans les inventaires rapportés par chaque Région pour l'année concernée pour les bâtiments des secteurs résidentiel et tertiaire et l'objectif fixé par la trajectoire pluriannuelle de chaque Région pour cette même année en multipliant cet écart par le prix moyen des quotas d'émission mis aux enchères par la Belgique au cours de cette année.

Les bonus et les malus octroyés sont financés par la part des recettes de la mise aux enchères des quotas d'émission²⁵⁸ attribués respectivement à l'autorité fédérale et aux Régions.

Afin d'assurer qu'une part suffisante des recettes de la mise aux enchères des quotas d'émission reste disponible pour la politique climatique dans le secteur des bâtiments et dans les autres secteurs, les bonus au profit des Régions (qui dépassent les objectifs prévus par la trajectoire pluriannuelle) sont limités au maximum de la part fédérale des recettes de la mise aux enchères des quotas d'émission. Les malus à charge de chacune des Régions (qui n'atteint pas son objectif) sont limités à 50% de la part qui leur est octroyée de ces mêmes recettes.

Dans l'avant-projet initialement soumis au Conseil d'État, l'article 65*quater*, § 6, al. 2, de la LSF prévoyait que les montants dus au titre de ce dispositif de bonus/malus n'étaient dus que « *pour autant que des investissements dans des politiques de réduction des émissions de gaz à effet de serre soient effectués à due concurrence par l'autorité qui reçoit ces montants* ». Le Conseil d'État²⁵⁹ s'est montré très critique à l'égard de cette formulation²⁶⁰. En effet, l'article 177, alinéa 2, de la Constitution, dispose que les parlements régionaux déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par décret ou ordonnance. Cette disposition implique qu'il n'appartient pas au législateur spécial de déterminer l'affectation des moyens qui reviennent aux Régions. Selon le Conseil d'État donc, l'article 65*quater*, § 6, alinéa 2, tel que proposé initialement, ne pouvait être que contraire à l'article 177, alinéa 2, de la Constitution, dès lors qu'il détermine l'affectation des montants qui reviennent à l'autorité fédérale et/ou aux régions, en vertu du régime de bonus/malus en question. Pour qu'une disposition fédérale de ce type puisse se conformer à l'article 177, al. 2, de la Constitution, il conviendrait que « *1° l'affectation de ces montants soit directement déterminée dans des normes*

²⁵⁷ « *Pour chaque année, l'écart entre, d'une part, les émissions annuelles de gaz à effet de serre dans chaque région, telles que rapportées dans les inventaires que les régions transmettent à la Commission nationale Climat pour les bâtiments des secteurs résidentiel et tertiaire, et d'autre part, l'objectif fixé par la trajectoire pluriannuelle de chaque région pour cette même année, est constaté par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres et après concertation avec les gouvernements des régions, sur proposition de la Commission nationale Climat, compte tenu d'une correction à apporter en fonction des degrés-jours de l'année considérée communiqués par l'Institut royal de Météorologie. Si la Commission nationale Climat ne fait aucune proposition dans le délai prescrit par la loi, il peut être passé outre* » (art. 65*quater*, § 5, al. 1^{er}, de la LSF).

²⁵⁸ En exécution de la directive européenne n° 2009/87/CE.

²⁵⁹ L'avis du Conseil d'État relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences s'étend sur 32 pages. Il est intéressant – et symptomatique – de constater que le nouveau mécanisme de responsabilisation climat occupe, à lui seul, 12 pages de cet avis.

²⁶⁰ Avis du Conseil d'État n° 53.901/AG du 27 août 2013 relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, pp. 28-29.

internationales ou européennes, 2° ces normes ne laissent aucune marge d'appréciation à l'autorité, et 3° une mise en œuvre fédérale coordonnée de ces normes soit requise »²⁶¹.

Le texte critiqué a donc été revu. Les auteurs se sont appuyés sur le fait que la directive européenne qui établit un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union prévoit qu'un pourcentage minimal de 50 % des recettes tirées de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre doit être utilisé pour une ou plusieurs des fins mentionnées dans cette directive. Or, les recettes provenant des mises aux enchères de ces quotas sont destinées, pour partie, à alimenter le bonus/malus prévu par la LSF. Par conséquent, en vue de garantir le respect de la directive européenne en question, il s'imposait de prévoir que les recettes de ces bonus/malus seraient comprises dans la part des cinquante pour cent des recettes dont cette directive impose qu'elle soit utilisée à des fins déterminées. Le texte de l'article 65^{quater} est désormais formulé comme suit : « *Ces montants sont compris dans la part de cinquante pour cent des recettes tirées de la mise aux enchères des quotas visée à l'article 10, § 2, de la Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la Directive 96/61/CE du Conseil, qui, conformément au § 3 du même article, doit être utilisée pour une ou plusieurs des fins déterminées dans ce § 3* ». Ainsi reformulées, les conditions mises par le Conseil d'État pour justifier que la loi spéciale précise l'affectation des recettes seraient donc remplies. En effet, comme les recettes issues des enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre seront réparties entre l'autorité fédérale et les Régions et que cette répartition sera également influencée par les bonus/malus, il apparaît bel et bien opportun de garantir que ce qui sera versé au titre de ces bonus/malus fera bien partie des 50% qui doivent au minimum être affectés aux fins déterminées par la directive.

²⁶¹ Avis du Conseil d'État n° 53.901/AG du 27 août 2013 relatif à la proposition de loi spéciale portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/2, pp. 28-29.

Section VIII. Contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit belge

Objet : Synthèse des contraintes constitutionnelles – essentiellement le principe d'égalité et de non-discrimination, ainsi que les principes dégagés par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle – et des contraintes découlant des lois spéciales en vigueur (ex. art. 1^{er} ter de la LSF).

Pour rappel, tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de normes et de principes généraux (constitutionnels ou non), qui constituent autant de contraintes juridiques pesant sur l'auteur du prélèvement (le « législateur fiscal »).

Nous commençons par reprendre le catalogue des principes les plus essentiels qui encadrent l'action du législateur (fédéral, régional) en matière fiscale (*cf* la synthèse déjà produite *supra*, IV.1.) (VIII.1). S'agissant du principe de légalité de l'impôt, nous nous permettons de renvoyer aux développements y consacrés à la Section V du présent rapport (spéc. V.1.2., où il est question des niveaux de pouvoir compétents et du type d'acte par lequel une taxe carbone pourrait être introduite), tandis que nous développons plus particulièrement dans la présente Section le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination tel qu'il est appliqué par la Cour constitutionnelle en matière fiscale (et plus spécifiquement en matière de « fiscalité environnementale ») (VIII.2).

Enfin, les contraintes issues des lois spéciales en vigueur, et en particulier de l'article 1^{er} ter de la LSF, seront encore évoquées brièvement dans la présente Section (VIII.3).

VIII.1. Principes généraux d'encadrement de la fiscalité en Belgique : rappels

Le texte de la Constitution fonde, tout d'abord, trois grands principes :

- Le **principe de la légalité de l'impôt** (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution) en vertu duquel la décision de lever un impôt et les éléments essentiels de celui-ci doivent nécessairement figurer dans une norme adoptée par l'assemblée élue compétente (loi fédérale, décret régional, ordonnance régionale ou règlement-taxe local) ; par voie de conséquence, la décision en question et la fixation des éléments essentiels de l'impôt ne peuvent pas faire l'objet d'une délégation au profit du titulaire du pouvoir exécutif compétent, sous peine de constat d'inconstitutionnalité du prélèvement²⁶² ; au surplus, le principe de la légalité fonde celui de l'interprétation stricte du droit fiscal ;

²⁶² La Cour constitutionnelle a néanmoins prévu, à ce propos, des « tolérances » pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale et régionale : voy., à cet égard, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, vol. 2, spéc. pp. 1579-1582 ; D. DE GROOT, « Over de invoering en het belang van het grondwettelijk

- Le **principe d'annualité de l'impôt** (pour la fiscalité fédérale et régionale) (art. 171 de la Constitution) en vertu duquel les règles qui établissent des impôts n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ; par conséquent, bien que la législation fiscale puisse avoir une durée de vie indéterminée, sa mise en œuvre par le pouvoir exécutif nécessite une autorisation annuelle émanant de l'assemblée démocratiquement élue, qui figure le plus souvent dans la loi formelle portant le budget annuel des recettes ;
- Le **principe d'égalité et de non-discrimination** (art. 10, 11 et 172 de la Constitution) qui constitue l'unique garantie de justice matérielle de la norme fiscale. Ce principe fondamental, qui consacre l'égalité de tous dans et devant l'impôt, contraint l'auteur d'un prélèvement fiscal à pouvoir justifier objectivement et raisonnablement – sous le contrôle d'une instance juridictionnelle – les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes²⁶³. Les régimes de faveur accordés en matière fiscale (exonérations au sens large, qui comprennent les exemptions, les déductions, les taux réduits, les réductions et les crédits d'impôt) doivent se conformer à cette exigence.

Dans son Titre II, la Constitution consacre, en outre, un certain nombre de droits et libertés fondamentaux auxquels le droit fiscal est tenu de se conformer, sous le contrôle de la Cour constitutionnelle pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale ou régionale. Parmi ces droits fondamentaux non spécifiquement liés à l'impôt, mais susceptibles d'être invoqués par des contribuables pour faire notamment invalider des dispositions fiscales devant le juge constitutionnel, on peut par exemple épinglez l'article 16 de la Constitution consacrant l'inviolabilité des droits patrimoniaux, l'article 15 de la Constitution consacrant l'inviolabilité du domicile, ou encore l'article 22 de la Constitution consacrant plus généralement le droit au respect de la vie privée et familiale.

À ces droits fondamentaux garantis au Titre II de la Constitution, s'ajoutent encore des dispositions conventionnelles ayant une « portée **analogue** » à ces dispositions

legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2009, pp. 339-344 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ? », in B. PEETERS en J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief. Liber Amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Intersentia, Anvers, 2007, pp. 509-562.

²⁶³ Selon la formule consacrée et généralement reprise (moyennant des variations ponctuelles d'expression) dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et des juridictions judiciaires, « les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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. Les mêmes règles s'opposent, 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 considérée, 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ».

constitutionnelles, et qui sont alors réputées former avec elles un « *ensemble indissociable* » (« bloc de constitutionnalité ») par rapport auquel la Cour constitutionnel opère son contrôle de constitutionnalité (outre que le juge judiciaire a désormais l'obligation de poser d'abord une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle lorsqu'est invoquée devant lui la violation (par une norme législative) « *d'un droit fondamental garanti de manière totalement ou partiellement **analogue** par une disposition du Titre II de la Constitution ainsi que par une disposition de droit européen ou de droit international* »²⁶⁴). À cet égard, on relèvera ici que les droits au respect des biens et de la vie privée sont ainsi aussi respectivement consacrés aux articles 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à la CEDH et 8 de la CEDH.

En dehors du texte même de la Constitution, la Cour constitutionnelle et, le cas échéant d'autres juridictions supérieures, ont dégagé un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle qui doivent être respectés lorsqu'une autorité normative met en œuvre son pouvoir fiscal :

- Le **principe de territorialité**²⁶⁵ (qui implique que toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur) ;
- Le principe de **l'union économique** et, plus généralement, de la liberté de concurrence, de la liberté de commerce et de l'industrie (qui sanctionnent les atteintes au cœur même du droit d'exercer une activité économique donnée) et des libertés de circulation intra-belges (qui sanctionnent toute entrave injustifiée au maintien d'une unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes, et qui s'inspire directement du principe européen de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de libertés de circulation) ;
- Le **principe de proportionnalité** (qui contraint l'autorité fiscalement compétente, lorsqu'elle établit et fixe le régime juridique d'un impôt, à s'abstenir de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres collectivités politiques, de leurs compétences matérielles)²⁶⁶ ;
- Le **principe de sécurité juridique** et, plus généralement, de bonne législation (qui implique, entre autres, que le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise et donc adapter son comportement au contenu de la norme juridique).

En relation étroite avec ce dernier principe de sécurité juridique, il convient d'évoquer le **principe de non-rétroactivité**, qui interdit, par voie de principe, qu'une nouvelle norme ait un champ d'application s'étendant à des situations déjà définitivement acquises au moment de

²⁶⁴ Article 26, § 4, de la Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle (introduit en 2009).

²⁶⁵ Voy., à ce propos, C.const., 18 mai 2017, n° 58/2017 ; C.const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018.

²⁶⁶ Voy., sur ce principe de proportionnalité, le complément de développements en encadré *supra* IV.1.

son entrée en vigueur. Autrement dit, la loi fiscale nouvelle ne peut régir que des situations futures ou les effets futurs de situations nées antérieurement²⁶⁷.

Le droit fiscal est **d'ordre public**, ce qui implique un certain nombre de conséquences en termes de principes, dont notamment : l'interdiction de la fraude fiscale, l'inopposabilité des accords portant sur des questions de droit conclus entre l'administration et les redevables, ainsi que des transactions formalisées entre le fisc et les contribuables, ou encore, l'interdiction de principe des compensations civiles en matière fiscale.

Enfin, toute autorité fiscale normative se doit de se conformer aux exigences découlant du **droit international** et du **droit de l'Union européenne**. Ainsi, les traités internationaux, qu'ils concernent ou non directement le domaine de la fiscalité, ont primauté sur le droit belge interne, de manière telle qu'un juge peut écarter l'application de ce dernier en cas d'incompatibilité avec les premiers. Les contraintes émanant du droit européen proviennent du droit primaire (essentiellement, les libertés de circulation, l'interdiction de discriminer directement ou indirectement sur la base de la nationalité et l'interdiction des aides d'État (fiscales)) et du droit secondaire (règlements et directives européennes auxquels le droit belge interne est tenu de se conformer : par exemple, les directives en matière d'accises). La nature et la portée de ces contraintes se révèle progressivement au gré des arrêts prononcés par la Cour de justice de l'Union européenne, auxquels les autorités belges sont tenues de se conformer (le cas échéant, en adaptant la législation fiscale concernée). Des développements complémentaires sont apportés, à ce propos, dans le Section IX qui suit.

Enfin, il est crucial, pour l'auteur d'un prélèvement fiscal, d'assurer la conformité du régime juridique de celui-ci (et, plus largement, des pratiques administratives et judiciaires le concernant) par rapport aux droits fondamentaux consacrés par les instruments internationaux et européens de protection des droits de l'homme (dont, tout particulièrement, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ainsi que la Charte européenne des droits fondamentaux). À cet égard, nous avons déjà indiqué ci-dessus que la Cour constitutionnelle peut être amenée à exercer son contrôle (de constitutionnalité) aussi par référence à ces normes internationales garantissant de tels droits fondamentaux.

²⁶⁷ C.A., 20 mai 1998, n° 49/98 ; C.A., 8 mars 2006, n° 39/2006 ; C.A., 18 octobre 2006, n° 152/2006 ; C.const., 22 avril 2010, n° 34/2010. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle prévoit néanmoins les conditions dans lesquelles une loi, un décret ou une ordonnance adoptée en matière fiscale peut légitimement revêtir un caractère rétroactif, et donc, se justifier à titre exceptionnel. Ainsi, la rétroactivité peut être admise, lorsqu'elle ne constitue pas une discrimination, ce qui suppose que la différence de traitement soit susceptible d'une justification objective et raisonnable : C.const., 26 novembre 2009, n° 186/2009 ; C.const., 17 décembre 2009, n° 199/2009.

Pour le surplus, il faut encore noter que tant l'autorité fédérale que les entités fédérées se doivent d'exercer leurs prérogatives en matière fiscale en tenant compte de l'exigence de *loyauté fédérale*, telle que consacrée par l'article 143 de la Constitution²⁶⁸.

VIII.2. Principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale

• VIII.2.1. Situation et énoncé dans la Constitution

Parmi les différents principes constitutionnels qui encadrent directement le pouvoir de « lever l'impôt » et qui conditionnent donc la validité de la « norme fiscale » en droit belge²⁶⁹, on fait parfois une sous-distinction pédagogique entre, d'un côté, les principes dits « formels », qui sont plutôt relatifs à la *forme* de la norme fiscale, à la façon dont elle doit être introduite dans l'ordre juridique, et d'un autre côté, les principes dits « matériels », qui concernent plutôt le *contenu* de la norme fiscale, l'étendue des obligations qu'elle prévoit et/ou la manière dont elle les configure et les répartit entre différents types de contribuables.

En tant qu'il protège les contribuables quant à la « nature formelle » des normes sur la base desquelles un impôt peut leur être réclamé, le principe de légalité de l'impôt consacré à l'article 170 de la Constitution apparaît donc comme un principe « formel » d'encadrement du pouvoir d'imposer, au même titre que le principe d'annualité de l'impôt²⁷⁰ prévu à l'article 171 de la Constitution, qui requiert que l'exécutif soit bien ré-autorisé formellement chaque année par le législatif à lever les impôts qui sont applicables sur la base des lois en vigueur.

En revanche, le **principe d'égalité dans et devant l'impôt**²⁷¹ qui est déposé à l'article 172 de la Constitution est quant à lui clairement un principe « matériel », tout comme le serait aussi

²⁶⁸ Sur la signification de cette exigence dans le cadre de la répartition des compétences entre l'autorité fédérale et les Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État : précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. p. 180.

²⁶⁹ Voy., pour une approche de droit comparé à propos de ces principes constitutionnels encadrant l'adoption ou l'introduction de la norme fiscale dans différents ordres juridiques contemporains, M. BOURGEOIS, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in Br. PEETERS, e.a. (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP, International Tax Series, n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005-Congress), pp. 79-196.

²⁷⁰ Voy., sur ce principe constitutionnel d'annualité de l'impôt, F. VAN DE GEJUCHTE, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013/3, pp. 187-194 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320, spéc. pp. 297-303.

²⁷¹ Voy., sur ce principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale, F. DIERCKX, « Fiscaliteit : 'gelijkheid' en 'non discriminatie', twee zijden van een zelfde munt? », in *Gelijke behandeling in de bedrijfswereld*, 20^{ste} Dag van de bedrijfsjurist, 19 novembre 2009 ; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 5-55 ; V. SEPULCHRE, « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », in C. DOCCLO (éd.), *ALABASTER – IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 255 et s. ; S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 11-62. Voy. aussi, sur l'application de ce principe d'égalité en matière de fiscalité communale, R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité – Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1-2, pp. 20-30 ; J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des

l'exigence d'imposer selon les capacités contributives si celle-ci était prévue dans la Constitution en Belgique, à l'instar des Constitutions allemande et italienne²⁷².

L'article 172 de la Constitution s'énonce comme suit, en deux alinéas :

« *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.*

Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi. »

Si l'alinéa 1^{er} de cet article est traditionnellement considéré comme une répétition en matière fiscale du principe d'égalité et non-discrimination consacré de façon plus générale aux articles 10 et 11 de la Constitution, l'alinéa 2 est plutôt vu quant à lui comme un corollaire du principe de légalité de l'impôt (qui veut que seule la loi puisse prévoir l'impôt et en régler les éléments essentiels), en exigeant aussi que seule la loi puisse prévoir/fixer les exemptions/modérations (dérogations) aux impôts. On peut toutefois aussi considérer que ce même alinéa 2 est un complément à l'exigence d'égalité dans la conception/configuration des lois d'impôt (« égalité **dans** l'impôt » – cf art. 170, al. 1^{er}), en exigeant aussi l'égalité dans l'application des lois d'impôt par l'exécutif (« égalité **devant** l'impôt »).

- **VIII.2.2. Mode de raisonnement de la Cour constitutionnelle**

À titre de considération générale liminaire sur le principe d'égalité et de non-discrimination (au-delà de la seule matière fiscale), il faut tout d'abord indiquer ici que le principe d'égalité et de non-discrimination des articles 10 et 11 (et 172 en matière fiscale) de la Constitution est invocable soit de manière *isolée*, soit de façon *combinée* avec un autre droit fondamental garanti au titre II de la Constitution (cf le raisonnement « combinatoire » qui était nécessaire avant que la Cour constitutionnelle ne soit investie en 2003 du contrôle de conformité des normes de rang législatif à l'égard de l'ensemble des articles du titre II ainsi qu'aux articles 170, 172 et 191 de la Constitution).

Le canevas de raisonnement suivi par la Cour constitutionnelle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination est inspiré du raisonnement de la Cour européenne des droits de l'homme sur l'article 14 CEDH (principe de « non-discrimination » qui ne peut quant à lui être invoqué que de façon combinée avec un des droits fondamentaux consacrés par les autres articles de la CEDH).

différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 53-85.

²⁷² Voy., sur l'existence d'une telle exigence en droit belge, A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 5-6, pp. 331-372. Voy. aussi, sur un tel principe de capacité contributive en droit comparé, notamment M. BOURGEOIS, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in *The Concept of Tax, op. cit.*, pp. 79-196.

Depuis son arrêt *Biorim* de 1989²⁷³ (rendu en dehors de la matière fiscale), la Cour formule ainsi systématiquement l'attendu suivant à propos du principe d'égalité et de non-discrimination :

« Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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. Les mêmes règles s'opposent, 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 considérée, 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 est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ».

Il faut donc comprendre qu'il y a deux dimensions-configurations possibles de la « discrimination » potentiellement prohibée qui peut être appréhendée par la Cour constitutionnelle:

- le **traitement distinct de situations objectivement comparables** (discrimination positive) ;
- le **traitement identique de situations objectivement distinctes** (discrimination négative).

Le législateur (notamment fiscal) ne peut donc pas traiter, sans **justification objective et raisonnable**, de manière différente deux personnes se trouvant dans une situation comparable ou de manière identique deux personnes se trouvant dans des situations essentiellement différentes.

Schématiquement, le contrôle opéré au regard du principe d'égalité et de non-discrimination suit alors successivement les étapes suivantes :

- Y a-t-il une différence de traitement entre deux catégories de personnes se trouvant dans une situation comparable ou une identité de traitement de deux catégories de personnes se trouvant dans des situations essentiellement différentes ? ;
- Cette différence/identité de traitement est-elle justifiée par une justification objective eu égard à un objectif légitime d'intérêt général ? ;
- Cette justification objective est-elle raisonnable ? Autrement dit, un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé (la justification objective) peut-il être établi ?

²⁷³ C.A., 13 octobre 1989, n°23/89.

- **VIII.2.3. Spécificités du raisonnement en matière fiscale**

La Cour constitutionnelle suit également ce canevas de raisonnement général en matière fiscale, de façon à opérer un véritable contrôle *matériel* du contenu de la norme fiscale et des distinctions qu'elle opère (ou n'opère pas). Elle est désormais suivie en cela par le Conseil d'État et par la Cour de cassation²⁷⁴ (qui autrefois se contentaient d'opérer un contrôle *formel* de « l'égalité devant l'impôt », en vérifiant simplement que la norme fiscale en question était bien appliquée identiquement à tous ceux qu'elle visait).

S'agissant de la définition des catégories (de contribuables ou de situations) entre lesquelles le législateur fiscal vient (inévitavelmente) créer des différences de traitement, la Cour constitutionnelle semble faire preuve d'une certaine « tolérance » pour laisser au législateur une nécessaire marge de manœuvre dans le maniement de l'outil fiscal au service de ses politiques (sociales, économiques, culturelles, environnementales). C'est ainsi que la Cour constitutionnelle a eu plusieurs fois l'occasion de répéter que *« lorsqu'une norme établissant un impôt vise des contribuables dont les situations sont diverses, elle doit nécessairement prendre en compte cette diversité en faisant usage de catégories simplificatrices, [...] qui, nécessairement, ne correspondent aux réalités qu'avec un certain degré d'approximation ; que les règles de l'égalité et de la non-discrimination n'exigent pas que la norme module l'imposition en fonction des particularités de chaque cas »*²⁷⁵. On observe toutefois un certain resserrement du contrôle dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle lorsque le principe d'égalité et de non-discrimination est invoqué en combinaison avec un droit fondamental.

Dans la jurisprudence de la Cour de cassation, on trouve également la trace de cette relative latitude laissée au législateur fiscal dans la justification des distinctions entre catégories de contribuables : *« L'exigence de justification objective et raisonnable n'implique pas que l'autorité publique qui opère une distinction entre des catégories de contribuables doive fonder celle-ci sur des constatations et des faits devant être prouvés concrètement devant le juge ni apporter la preuve que la distinction ou l'absence de distinction aura nécessairement des effets déterminés. Il suffit qu'il apparaisse raisonnablement qu'il existe ou qu'il peut exister une justification objective pour ces différentes catégories »*²⁷⁶.

²⁷⁴ Voy. par exemple Cass, 5 octobre 1990, *Pas.*, 1991, I, p. 124 ; Cass., 16 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 1041 :

« Les règles constitutionnelles relatives à l'égalité des Belges et à la non-discrimination en matière fiscale n'excluent pas qu'une distinction soit faite entre des catégories de personnes pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable.

Cette justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la mesure prise ou de la taxe instaurée, ainsi qu'à la proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. »

²⁷⁵ Voy. notamment C.A., 14 mai 2003, n° 62/2003 ; C.A., 17 septembre 2003, n° 115/2003.

²⁷⁶ Voy. par exemple Cass., 14 mars 2008, *R.G.C.F.*, 2009/1, p. 78. C'est nous qui soulignons.

À noter par ailleurs, en ce qui concerne le rapport entre le fédéralisme fiscal et le principe d'égalité, que la Cour constitutionnelle estime qu'une « *différence de traitement dans des matières où les communautés et les régions disposent de compétences propres est la conséquence possible de politiques distinctes permises par l'autonomie qui leur est accordée par la Constitution ou en vertu de celle-ci ; une telle différence ne peut en soi être jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe des différences de traitement entre les destinataires de règles s'appliquant à une même matière dans les diverses communautés et régions était jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution* »²⁷⁷.

Ni la Constitution ni la LSF ne prévoient expressément de limitation générale au degré de différenciation possible, entre Régions, des régimes fiscaux pour lesquels celles-ci sont compétentes. Seul le concept d'union économique, ainsi que l'exigence de loyauté fédérale et l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale, sont potentiellement de nature à tempérer les écarts en question, sous la réserve de leur interprétation future par les juridictions.

- **VIII.2.4. Jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de fiscalité environnementale – Illustrations**

Depuis le début des années 1990, la Cour constitutionnelle (alors appelée « Cour d'arbitrage ») a eu à appliquer son canevas de raisonnement à propos du principe d'égalité et de non-discrimination à des mesures relevant de la « fiscalité environnementale ».

Dans un premier arrêt du 14 novembre 1991 (n° 33/91), la Cour avait à examiner au regard du principe d'égalité (à l'époque consacré à l'article 6 de la Constitution) une disposition décrétales qui, prise en application du principe 'pollueur-payeur', frappait d'une taxe les porcheries en fonction du nombre d'animaux prévu dans l'autorisation d'exploitation. La Cour a jugé que le critère quantitatif de distinction en fonction du nombre d'animaux pour lesquels une autorisation d'exploitation a été accordée était objectif et présentait un rapport raisonnable suffisant avec le but de la mesure contestée – consistant à recueillir les moyens financiers nécessaires à l'exécution du budget et, en particulier, à encourager une réduction de la pollution de l'environnement et à financer l'assainissement de celui-ci – la progressivité de la taxe étant elle aussi raisonnablement proportionnée à cet objectif. La Cour a eu en vue le fait que la capacité contributive de l'exploitation est généralement plus grande lorsque davantage d'animaux y sont élevés, le coût de production par animal étant relativement moindre en pareille hypothèse ; d'autre part, les entreprises de dimension plus grande portent une responsabilité proportionnellement plus importante vis-à-vis du « surfumage » que le législateur décretales entendait contrecarrer par la mesure querellée.

²⁷⁷ C.A., 10 juin 1993, n° 44/93, B.3 ; C.A., 18 février 1993, n° 14/93, B.2.6.

Ainsi donc, le fait que les exploitants de porcheries, d'une part, et les éleveurs de volaille et de bovins, d'autre part, soient soumis à des taxes différentes n'était pas contraire au principe d'égalité : le législateur a pu tenir compte de situations objectivement différentes en ce qui concerne les divers types d'exploitation, en particulier de la concentration élevée en culture porcine dans une zone déterminée ; il est resté dans les limites de sa liberté d'appréciation en prévoyant, dans le cadre d'une réglementation transitoire et d'une première étape dans l'application du principe du pollueur-payeur, une différenciation dans leur contribution au financement de la politique des pouvoirs publics, notamment pour l'épuration des eaux de surface.

Dans un autre arrêt du 9 novembre 1993 (n° 79/93), la Cour a eu à connaître d'une taxe que le législateur décretaal avait instaurée sur le déversement d'eaux de refroidissement, et qui était calculée suivant la quantité d'eaux de refroidissement déversée par chaque redevable. Elle a alors validé cette taxe au regard du principe d'égalité en considérant que « *dès lors qu'elle s'inspire du principe dit du pollueur payeur, une taxe n'obéit à la règle de non-discrimination que si elle atteint ceux qui polluent et si elle tient compte de la mesure dans laquelle chaque redevable contribue à la nuisance contre laquelle la taxation s'efforce de lutter* ».

La Cour s'est alors contentée d'examiner si le législateur décretaal n'avait pas excédé son pouvoir d'appréciation, en tenant compte, d'une part, de la constatation qu'une loi fiscale doit nécessairement classer la diversité des situations en catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplificatrice et approximative et, d'autre part, des difficultés liées au calcul de la taxe, tant en ce qui concerne l'efficacité des critères qu'en ce qui concerne les frais administratifs et d'infrastructure qui en découlent pour le redevable et pour l'administration taxatrice. D'après la Cour, en fixant de manière forfaitaire l'assiette et le tarif de la taxe sur le déversement d'eaux de refroidissement, jusqu'à ce qu'une méthode de calcul moins approximative puisse être mise au point, le législateur décretaal avait pris en considération les difficultés techniques et les frais que comporterait un système où l'incidence réelle des déversements d'eaux de refroidissement sur l'environnement serait mesurée d'une manière précise quant à la teneur en oxygène, à l'intensité du débit et à l'écart de température entre l'eau déversée et l'eau captée.

Dans plusieurs arrêts tous rendus le 2 février 1995 (voy. notamment n° 7, 8, 9 et 10/95), la Cour constitutionnelle a été amenée à se prononcer sur la constitutionnalité des « écotaxes » au regard du principe d'égalité. La Cour a alors eu l'occasion de préciser que « c'est au législateur qu'il revient d'apprécier si et dans quelle mesure le souci de protéger l'environnement justifie d'imposer des sacrifices aux opérateurs économiques », et que « *le choix des critères déterminant quels emballages sont nuisibles écologiquement, le fait de ne pas soumettre à écotaxe d'autres produits dont la composition serait comparable à celles des*

réipients soumis à écotaxe, la détermination des taux d'écotaxe, l'octroi de délais spécifiques pour certaines catégories de réipients: toutes ces questions relèvent de l'appréciation du législateur ». La Cour constitutionnelle avait toutefois nuancé son propos en ajoutant que « le législateur violerait cependant les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination si, en déterminant les personnes qui sont redevables des écotaxes à des régimes différents, il établissait des distinctions manifestement arbitraires ou déraisonnables ».

Dans l'un de ces arrêts (9/95), la Cour a ainsi jugé que « *compte tenu de la justification fournie par le législateur, la différence de traitement qui résulte de son choix de ne soumettre à l'écotaxe - dans une première phase tout au moins - que certains emballages parmi lesquels des réipients pour boissons ne peut être jugée arbitraire ou déraisonnable dans le cadre de l'application d'un nouvel instrument de politique de l'environnement qui sera progressivement développé* ». Ce considérant est important pour l'appréciation de la validité de l'introduction d'une taxe carbone dont le fait générateur serait élargi au fil du temps, selon une approche progressive.

Dans un autre de ces arrêts (n° 10/95), la Cour avait estimé que la réglementation dérogatoire pour les 'autres limonades' à laquelle les parties requérantes faisaient allusion était « *justifiée dans les travaux préparatoires par référence à la grande diversité des taux de réutilisation atteints dans les différentes entreprises concernées durant l'année 1991 choisie comme année de référence, diversité à ce point importante qu'un taux de réutilisation fixé n'a pu être établi* ». La Cour en avait conclu que cette justification, qui, sur le plan des faits, n'était pas contestée par les parties requérantes, était objective et raisonnable, et que la mesure attaquée n'était donc pas manifestement disproportionnée quant à ses conséquences.

Dans un arrêt plus récent du 23 février 2017 (n° 30/2017), la Cour a dû se prononcer sur le prélèvement kilométrique introduit au niveau régional et visant les véhicules prévus ou utilisés pour le transport par route de marchandises et dont la masse maximale autorisée est supérieure à 3,5 tonnes. La Cour a alors jugé que, compte tenu de la grande marge de manœuvre dont dispose le législateur en la matière, mais aussi de l'objectif du prélèvement kilométrique, ainsi que des difficultés administratives liées à son contrôle et sa perception (et au souci d'éviter des charges administratives excessives), les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de sécurité juridique et le principe d'égalité tel que consacré en droit de l'Union européenne, n'étaient pas violés. D'après la Cour, il n'était « pas sans justification raisonnable que le législateur décrétal n'établisse aucune distinction entre les poids lourds selon qu'ils transportent ou non des marchandises ou selon le type de marchandises – outils ou autres marchandises – qu'ils transportent ».

La Cour avait au passage rappelé que « *[le législateur] dispose en la matière d'une large marge d'appréciation* », que « *les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique* », qu' « *elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui*

doivent permettre la réalisation de cette politique, mais [qu'] elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique », et que « les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur ». C'est pourquoi la Cour estime qu'elle « ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables ».

Il ressort donc de cette brève revue de jurisprudence que la Cour constitutionnelle ne **contrôle** le respect du principe d'égalité et de non-discrimination par les mesures de fiscalité environnementale que **de manière « marginale »**, et ce, depuis ses premiers arrêts rendus au début des années 1990, jusqu'à des arrêts rendus plus récemment, où la Cour a encore répété qu'elle ne s'autorise à sanctionner les choix politiques qui appartiennent au législateur en cette matière et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

Il faut insister ici sur la nécessité pour **l'auteur d'un nouveau prélèvement fiscal** tel qu'une taxe carbone de **s'efforcer de justifier le plus substantiellement possible, dans son exposé des motifs inséré dans les travaux préparatoires, tant le choix de son objet taxable ou fait générateur, que les éventuelles exonérations** (exemptions, taux réduits, déductions, réductions et crédits d'impôt). Tant le rapport d'adéquation que la proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi doivent pouvoir être appréciés par la juridiction de contrôle, ce qui implique de pouvoir se référer à des motifs indiqués par le législateur.

Encadré 2 : L'exemple de la France : le contrôle par le Conseil constitutionnel de mesures de « fiscalité environnementale » au regard du principe d'égalité

En France, le Conseil constitutionnel a eu plusieurs fois à connaître de mesures dites de « fiscalité environnementale » et il a développé à leur égard une approche de contrôle tenant compte de « l'ambiguïté » caractéristique de cette fiscalité tout à fait spécifique.

En effet, que ce soit à travers des mesures de fiscalité comportementale, visant à orienter les choix du contribuable par la menace d'un surcoût fiscal, ou bien par le biais des mesures d'incitation « positives », liant l'adoption d'un comportement déterminé (écologiquement vertueux) à l'octroi d'un avantage fiscal, cette forme particulière de la fiscalité s'écarte singulièrement des préceptes de la fiscalité classique à finalité de rendement, en n'ayant pas pour finalité première le financement du budget de la collectivité et en ne prenant *a priori* pas appui sur les facultés contributives des citoyens.

Or, l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 énonce en effet que « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». *A priori*, cet article ne semblerait autoriser le recours au prélèvement fiscal que dans le but de remplir les caisses de l'État en vue du nécessaire financement des services publics.

Toutefois, le principe de l'utilisation d'un impôt à une fin autre que la couverture des charges publiques, et selon des critères qui s'écartent du strict respect de la capacité contributive de chaque contribuable, est bien acquis dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui considère que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général* ».

En outre, la légitimité du recours (croissant) à la fiscalité environnementale en France se trouve renforcée par l'affirmation du principe « pollueur-payeur » dans la Charte de l'environnement, qui fait aujourd'hui partie intégrante du « bloc de constitutionnalité »²⁷⁸ français, et dont les articles 2, 3 et 4 disposent respectivement que :

-(art. 2) « *toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement* » ;

-(art. 3) « *toute personne doit, dans les conditions définies par la loi prévenir les atteintes qu'elle est susceptible de porter à l'environnement ou, à défaut en limiter les conséquences* » ;

-(art. 4) « *toute personne doit contribuer à la réparation des dommages qu'elle cause dans les conditions définies par la loi* ».

C'est ainsi qu'il est par exemple nettement admis la possibilité d'asseoir un impôt à la charge d'une entreprise sur la quantité de gaz carbonique rejetée dans l'atmosphère par ses activités, sans aucun rapport avec son chiffre d'affaires ou avec son bénéfice. Comme le remarque Pierre Collin, ici « la dérogation est bien double par rapport aux canons de la théorie fiscale : le but assigné au prélèvement fiscal n'est pas au premier chef la satisfaction d'un besoin de financement mais de dissuader le contribuable de continuer à émettre des gaz néfastes pour l'environnement ; le contribuable n'est pas taxé en fonction de sa richesse ou d'un élément représentatif de celle-ci mais, précisément, en proportion du comportement que l'État souhaite le dissuader d'adopter »²⁷⁹.

En substance, le **contrôle opéré par le Conseil constitutionnel** sur de telles dispositions fiscales au regard du **principe d'égalité devant l'impôt (et de son corollaire d'égalité devant les charges publiques**²⁸⁰) est un contrôle de « cohérence », appréciant l'adéquation entre les buts que le législateur assigne lui-même à l'impôt et les moyens qu'il met en œuvre pour atteindre ces buts.

Confronté à une mesure de « fiscalité environnementale » (dissuasive ou incitative), le Conseil cherche tout d'abord à identifier, au travers des travaux préparatoires de la loi, le but poursuivi par le législateur (fiscal), en n'exerçant alors qu'un contrôle extrêmement retenu (nous dirions « marginal »), étant entendu que le Conseil ne se reconnaît « *pas un pouvoir d'appréciation et de décision de même*

²⁷⁸ Voy., sur l'intégration de ces principes au « bloc de constitutionnalité », S. CAUDAL, « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité. Le cas de la France », *Revue française de finances publiques*, 2011, n° 114, pp. 39 et S.

²⁷⁹ P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2014/2, n° 43, pp. 73-82.

²⁸⁰ Voy., sur ces deux principes d'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques, O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33 (Dossier : Le Conseil constitutionnel et l'impôt), octobre 2011.

nature que celui du Parlement » et qu'il considère qu'« il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assigné le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ».

S'agissant ensuite du contrôle de l'adéquation entre cet objectif ainsi identifié et les moyens utilisés, il peut être illustré en faisant état de deux décisions retentissantes rendues par le Conseil constitutionnel français à propos de mesures dites de « fiscalité environnementale »²⁸¹.

Dans une première décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000, le Conseil a annulé l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2000 qui étendait **la taxe générale sur les activités polluantes aux produits énergétiques fossile et à l'électricité (« TGAP »)**. L'objectif du législateur était ici de renforcer la lutte contre l'effet de serre en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques. Le Conseil a pris acte de l'objectif affiché par le législateur, dont il n'a pas discuté le bien fondé, mais a constaté, d'une part, que les modalités de calcul de la taxe arrêtées par la disposition en cause pouvaient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue alors même qu'elle aurait consommé une moindre quantité de produits énergétiques, d'autre part, que l'assujettissement de l'électricité « manquait de logique » (eu égard notamment à la nature – essentiellement nucléaire – des sources de production de l'électricité en France et de l'autosuffisance de celle-ci en énergie électrique, ce qui faisait que la consommation d'électricité ne contribuait que très faiblement au rejet de gaz carbonique).

Dans une décision du 29 décembre 2009 (n° 2009-599 DC), le Conseil a annulé des dispositions de la loi de finances pour 2010 qui introduisaient une « **contribution carbone** » ayant pour but de décourager les émissions polluantes en faisant payer ceux qui polluent en fonction de leurs émissions et d'induire une évolution des comportements pour se préparer à la diminution des ressources disponibles en énergies fossiles. À nouveau, le Conseil a pris acte de l'objectif recherché par le législateur et puis il l'a confronté aux moyens employés pour l'atteindre, et en particulier, aux **multiples réductions de taux ou tarifications spécifiques qui étaient prévues au profit de telle ou telle catégorie de contribuables**. S'il a admis la légitimité de telles dérogations au nom de l'intérêt général, notamment au nom de la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale, de même que la cohérence d'une exemption totale d'autres secteurs tels que le transport public routier en commun de voyageurs, il a néanmoins été constaté que l'exemption des entreprises soumises dans l'avenir au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union européenne conduisait, sans aucune contrainte issue du droit de l'Union européenne, à exclure du dispositif 93 % des émissions industrielles de dioxyde de carbone et les 1 000 sites industriels les plus polluants ainsi que la totalité du transport aérien. Le Conseil en a alors conclu que les moyens retenus par le législateur étaient « impropres à atteindre l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique dans des conditions respectueuses du principe d'égalité devant les charges

²⁸¹ Voy., pour des commentaires de ces deux décisions de jurisprudence, notamment, P. COLLIN, « Fiscalité environnementale et Constitution », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2014/2, n° 43, pp. 73-82 ; A. BARILARI, « Le principe d'égalité devant l'impôt », *Constitutions 2010*, pp. 277 et s.

publiques », tel que renforcé en matière environnementale par le principe « pollueur-payeur » consacré par les articles 2, 3 et 4 (précités) de la Charte de l'environnement²⁸².

Avec ces deux décisions importantes, on peut donc observer que le Conseil constitutionnel français a considérablement étendu la nature et l'envergure de son contrôle au regard du principe d'égalité : il ne se borne plus, comme c'était le cas auparavant, à « constater (ce qui est relativement objectif) que dans des conditions similaires, les dispositifs d'imposition sont semblables, et que la loi poursuit des objectifs d'intérêt général », mais il « s'assure [désormais] que les éléments du dispositif soient cohérents avec l'objectif même de la loi (l'imposition de l'électricité pour la TGAP ou l'exemption de l'industrie pour la contribution carbone) », jusqu'à en venir à « déterminer quel niveau d'exceptions est supportable de façon à ne pas déséquilibrer l'impact de la loi et dénaturer celle-ci »²⁸³.

VIII.3. Art. 1^{er}ter LSF

Dans la LSF, le législateur fédéral, agissant à la majorité spéciale, a inséré un article 1^{er}ter à l'occasion de la sixième réforme de l'État. Il s'agissait alors, dans le contexte d'une extension majeure de l'autonomie fiscale des Régions en matière d'impôt des personnes physiques, de prévoir des garde-fous fondamentaux de nature à éviter que l'IPP ne soit utilisé comme un instrument de déloyauté ou d'entrave aux libertés de circulation (dispositifs discriminatoires ou protecteurs) par rapport aux autres composantes de la Belgique nouvellement fédérale. Au surplus, des garanties ont été prévues en vue de protéger les contribuables contre les surtaxations pouvant découler du développement non coordonné du régime de fiscalisation des revenus des personnes physiques.

Selon l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, de la LSF, « *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* ».

Cette disposition concerne l'exercice de l'ensemble des compétences fiscales visées dans la LSF. Ainsi, ces garde-fous couvrent non seulement l'autonomie fiscale régionale en matière d'IPP mais aussi l'exercice par les Régions de leurs prérogatives en matière d'impôts régionaux.

La question a pu se poser de savoir si les *taxes régionales propres* sont également visées dans la LSF de manière à tomber également dans le domaine d'application de cette disposition.

²⁸² Voy. aussi pour une approche comparée des contrôles juridictionnels opérés par le Conseil constitutionnel français et la C.J.U.E. (arrêt *Arcelor*) en matière de « contribution carbone », O. PEIFFERT, « La protection de l'environnement et le principe d'égalité », *R.F.D.A.*, 2011, pp. 319 et s.

²⁸³ A. BARILARI, Le principe d'égalité devant l'impôt, *Constitutions* 2010, pp. 277 et s.

Pour notre part, nous avons soutenu la thèse de l'applicabilité de l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, de la LSF aux taxes issues de la mise en œuvre, par les Régions, de l'autonomie fiscale propre directement conférée par la Constitution.

Néanmoins, la Cour constitutionnelle a jugé que l'article 1^{er}ter de la LSF ne s'applique pas à l'exercice, par les Régions, de leur compétence fiscale propre qui résulte directement de la Constitution, c'est-à-dire aux *taxes régionales propres* (voy. notamment C.const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018, B.7.2). Par voie de conséquence, dès lors qu'une taxe carbone élaborée au niveau des Régions revêtirait la forme d'une *taxe régionale propre*, l'article 1^{er}ter précité ne pourrait lui être appliqué.

Il n'en demeure pas moins que cette disposition, intégrée dans la LSF en 2014, n'innove pas réellement en ce qui concerne les contraintes auxquelles les Régions sont soumises lorsqu'elles mettent en œuvre leur autonomie fiscale. La plupart des garde-fous énoncés dans l'article 1^{er}ter en question étaient déjà présents, d'une manière ou d'une autre, dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et recourent d'autres principes, déjà évoqués ci-avant, qui s'appliquent à la fiscalité tant fédérale que régionale (loyauté fédérale, union économique belge et union économique européenne, en ce compris les libertés de circulation). Seul le principe d'interdiction des doubles impositions (qui, au passage, était déjà présent dans la LSF depuis 2001) semble inédit, de manière telle que son applicabilité aux *taxes régionales propres* (dont une éventuelle taxe carbone) peut être posée²⁸⁴.

Pour un exposé plus ample relatif à l'interprétation de l'article 1^{er}ter de la LSF, on se référera utilement à B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 195-204.

²⁸⁴ Le principe de l'interdiction des doubles impositions est consacré à l'article 1^{er}ter de la LSF (sur ce principe, voy. entre autres, B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 195-204). Une partie de la doctrine considère que l'inscription de ce principe dans la LSF permettrait de fonder l'argumentation selon laquelle il existerait désormais, en droit belge, un principe général du droit *non bis in idem* (évitement de la double imposition) en matière fiscale (B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 204). Voy. aussi A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2016.

Section IX. Contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit européen

Objet : Synthèse des contraintes européennes – libertés de circulation, aides d'État, confrontation aux directives existantes et aux recommandations – relatives à l'introduction en droit belge d'un dispositif de tarification carbone.

L'ultime Section présente de manière synthétique certaines contraintes européennes relatives à l'introduction d'un dispositif fiscal de tarification carbone en Belgique. Les considérations ici tenues, générales à ce stade de la réflexion, tiennent lieu d'aperçu. Une analyse juridique plus approfondie s'avèrera nécessaire en fonction des options finalement retenues et de la configuration concrète que devrait revêtir le modèle de taxation final.

L'Union européenne ne possède en principe que les compétences qui lui ont été attribuées²⁸⁵. À défaut d'attribution, les compétences sont détenues par les États membres. Il en va ainsi de la politique fiscale. Par conséquent, les États membres sont en principe libres de définir la portée et l'application des impôts sur les revenus, sur la consommation, sur les biens et sur le patrimoine, ainsi que les droits de succession et toutes autres taxes, en fonction de leurs besoins politiques et économiques, en tenant compte de principes tels que la capacité contributive, la redistribution des richesses, ou encore, la protection environnementale²⁸⁶.

L'Union européenne entend assurer une certaine neutralité fiscale jugée indispensable pour parvenir à l'achèvement du marché intérieur et à l'établissement et au maintien d'un régime de concurrence non faussée et équitable²⁸⁷. L'intégration, c'est-à-dire l'« élimination graduelle des frontières économiques entre des États indépendants en vue de faire fonctionner leurs économies comme une seule et même entité »²⁸⁸, est un processus qui comprend traditionnellement deux phases, l'intégration négative et l'intégration positive²⁸⁹.

L'**intégration négative** désigne la mise en œuvre des interdictions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (T.F.U.E.) par les juges nationaux et européen. Les États membres doivent *exercer* leur compétence fiscale *dans le respect du droit de l'Union*

285 En vertu du « principe d'attribution » (art. 5 du Traité de l'Union européenne).

286 C. QUIGLEY, *European State aid law and policy*, Oxford, Hart Publishing, 2015, p. 97 ainsi que la jurisprudence évoquée sous la note subpaginale (2).

287 Voy. notamment : C.J.C.E., 21 mai 1980, aff. C-73/79, *Sovraprezzo*, *rec.*, p. 1533, point 8 : « ces dispositions poursuivent un objectif identique, consistant à éviter que les deux ordres d'interventions d'un État membre – à savoir l'octroi d'aides d'une part et l'imposition d'une taxation discriminatoire d'autre part – aient pour effet de fausser les conditions de concurrence sur le marché commun ».

288 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, n° 40, p. 50.

289 Voy. I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, spéc. n° 503, p. 279 et les références citées en note subpaginale (1032).

européenne²⁹⁰ et se conformer à différents principes consacrés par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : l'interdiction des entraves aux libertés économiques (libre circulation des travailleurs²⁹¹, des capitaux²⁹², des services²⁹³ et des marchandises²⁹⁴, auxquelles s'ajoute la liberté d'établissement²⁹⁵), l'interdiction des droits de douane entre États membres et des taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires²⁹⁶. L'intégration négative est donc la sanction, sous le contrôle du juge communautaire, des libertés fondamentales consacrées par le T.F.U.E. *A priori*, l'interdiction des aides d'État aux entreprises²⁹⁷ relève également du champ de l'intégration négative.

L'**intégration positive** désigne le rapprochement des législations nationales. En matière de fiscalité, l'Union européenne dispose de compétences limitées, mais non négligeables. Ainsi, l'article 113 du T.F.U.E. confère des compétences fiscales à l'Union en vue de l'harmonisation des législations des États membres en matière d'impôts indirects. Concernant la fiscalité directe, nonobstant l'absence d'une disposition spécifique similaire, il peut être fait usage de la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres (art. 115 du T.F.U.E.). À cet égard, le contraste est particulièrement marqué entre harmonisation de la fiscalité indirecte – *très avancée* – et de la fiscalité directe – *minimale*²⁹⁸.

290 Voy. notamment : C.J.C.E., 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission/Royaume-Uni*, p. I-04585, point 12 ; C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, p. I-225, point 21 ; T.P.I.C.E., 27 janvier 1998, aff. T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission, rec.*, p. II-1, point 54 ; C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer, rec.*, p. I-10837, point 29 ; C.J.C.E., 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, rec.*, p. I-7995, point 40 ; C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, rec.*, p. I-11673, point 36 ; C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta, rec.*, p. I-9569, point 16 ; C.J.U.E., 17 septembre 2009, aff. C-182/08, *Glaxo Wellcome, rec.*, p. I-8591, point 34 ; C.J.C.E., 14 septembre 1999, aff. C-391/97, *Gschwind, rec.*, p. I-5451, point 20 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes, rec.*, p. I-6717, point 123 ; C.J.U.E., 29 mars 2012, aff. C-417/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate contre 3M Italia SpA*, point 25. Voy. aussi la communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, 2016/C 262/01, 19 juillet 2016 (ci-après : communication de 2016), point 156.

291 Art. 45 du T.F.U.E.

292 Art. 63 et s. du T.F.U.E.

293 Art. 56 du T.F.U.E.

294 Art. 28 et s. du T.F.U.E.

295 Art. 49 du T.F.U.E.

296 Art. 30 et art. 110 du T.F.U.E.

297 Art. 107 et 108 du T.F.U.E.

298 À ce sujet, voy. notamment B. TERRA et J. WATTEL, *European Tax Law*, 6^e ed., Amsterdam, Wolters Kluwer, 2012, n° 3.1.2, pp. 36-38 ; I. PAPADAMAKI, *op. cit.*, n°s 57-59, pp. 48-49 et n° 167, p. 107 ; P. MARCHESOU, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 13 ; D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, 3^e éd., Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, pp. 241-242 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 278, p. 394 et les pages suivantes (fiscalité indirecte) et n° 344, p. 517 et les pages suivantes (fiscalité directe) ; P. MARCHESOU et B. TRESCHER, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 153 et s. (TVA) et p. 225 et s. (impôts directs).

Tant les mesures positives d'harmonisation au niveau fiscal que les interdictions et libertés fondamentales consacrées dans le T.F.U.E. restreignent donc la souveraineté des États membres en matière de politique fiscale. La mise en œuvre de politiques fiscales environnementales par un État membre est ainsi susceptible de créer des conflits avec le droit européen, conflits qui peuvent survenir dans le contexte du droit des aides d'État mais aussi dans le cadre de l'Union douanière, des principes européens de non-discrimination et des libertés de circulation.

En d'autres termes, si les États membres sont en principe libres de développer leur propre politique fiscale, y compris dans le domaine environnemental, ceci n'est vrai que sous réserve des mesures normatives fiscales européennes (intégration positive) et moyennant le respect du droit européen en général (intégration négative).

Par conséquent, l'introduction en Belgique d'une tarification carbone conformément aux différents scénarios envisagés doit s'analyser au regard des principes et normes du droit de l'Union européenne. L'approche retenue est sélective. Seront successivement envisagées les questions relatives à la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises (art. 28, 30 et 110 du T.F.U.E.) (IX.1), à l'interdiction de principe des aides d'État (art. 107 du T.F.U.E.) (IX.2) ainsi qu'à l'incidence de certaines directives susceptibles d'avoir une influence en la matière (IX.3).

IX.1. Prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises (articles 28, 30 et 110 du T.F.U.E.)

- **IX.1.1. Principes**

Comme précisé ci-avant, si les États membres de l'Union européenne ont, de manière générale, conservé leur souveraineté fiscale, il n'empêche que dans le cadre de l'exercice de leur compétence fiscale, ils ne peuvent ni adopter ni mettre en œuvre des dispositions nationales qui portent atteinte aux libertés de circulation européennes.

En l'espèce et compte tenu de la manière dont une taxe carbone pourrait se configurer à l'avenir (en tant que composante additionnelle aux droits d'accise, pour la plupart des secteurs), c'est plus particulièrement la prohibition à la libre circulation des marchandises qu'il importe d'examiner.

Plusieurs dispositions du droit primaire de l'Union européenne prohibent les restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises et permettent de mettre en œuvre, dans le domaine fiscal, l'interdiction générale des droits de douane entre États membres qui figure à l'article 28 du T.F.U.E.

Il s'agit essentiellement de l'article 30 du T.F.U.E. qui prohibe les taxes d'effet équivalent à des droits de douane et de l'article 110 du T.F.U.E. qui prévoit quant à lui qu'un État membre ne peut frapper directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

- **IX.1.2. Prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane (article 30 du T.F.U.E.)**

La notion de taxes d'effet équivalent n'étant pas définie dans les Traités européens, la Cour de Justice s'est chargée d'en élaborer une définition. Selon la Cour, entrent ainsi dans le champ d'application de la prohibition de l'article 30 du T.F.U.E., les taxes frappant spécifiquement les produits importés et les taxes perçues du fait du franchissement d'une frontière. Ces deux définitions s'appliquent alternativement en fonction des circonstances²⁹⁹.

À l'occasion d'une décision *Commission c. Luxembourg et Belgique* rendue le 14 décembre 1962³⁰⁰, la Cour de justice a proposé de définir les taxes d'effet équivalent à un droit de douane en se référant au fait qu'elles s'appliquent spécifiquement aux produits importés et que les produits nationaux y échappent en revanche. Selon cette définition, le critère d'identification d'une taxe d'effet équivalent réside ainsi dans le fait qu'une telle taxe frappe spécifiquement un produit importé à l'exclusion d'un produit national similaire.

Le critère de la taxation exclusive des produits importés pose toutefois des difficultés en l'absence de production nationale en ce qu'il conduirait, dans de telles situations, à systématiquement qualifier la taxe frappant les produits importés de taxe douanière. Dans une telle hypothèse, la Cour a toutefois indiqué qu'« une imposition frappant tant les produits importés que les produits nationaux mais qui, en fait, s'applique exclusivement aux produits importés parce qu'il existe une production nationale extrêmement réduite, ne constitue pas une taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'importation (...) si elle s'intègre dans un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits »³⁰¹.

Si le critère de la taxation exclusive des produits importés demeure valable tant qu'il existe un produit national similaire au produit importé, il ne peut pas être mis en œuvre dans l'hypothèse dans laquelle le produit national requis n'existe pas. C'est pourquoi, dans un tel

299 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 52, p. 68.

300 C.J.C.E., 14 février 1962, aff. Jointes 2 et 3/62, *Commission c/ Luxembourg et Belgique*.

301 C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Harald Weigel et Ingrid Weigel c/ Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*. C'est nous qui soulignons.

cas, la Cour prend comme élément caractéristique de la taxe d'effet équivalent à des droits de douane le fait qu'elle frappe le produit « en raison du franchissement de la frontière »³⁰².

Le critère du franchissement d'une frontière présente l'avantage de sanctionner les taxes faussement générales qui ne visent, dans les faits, que les produits importés. Il s'ensuit que la structure d'une taxe doit toujours être en adéquation avec son objectif, toute inadéquation entre les deux pouvant démontrer que le fait générateur de l'imposition est en réalité constitué par un franchissement de frontière³⁰³. Autrement dit, l'article 30 prohibe les taxes qui n'appréhendent pas systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs, appliqués indépendamment de l'origine ou de la destination des produits³⁰⁴.

Cela étant, si elles remplissent l'un des critères précités, à savoir application exclusive aux produits importés ou fait générateur correspondant au franchissement d'une frontière, et pourvu qu'elles soient obligatoires, toutes les taxes sont prohibées par l'article 30 du T.F.U.E. en raison de leur effet équivalent à celui d'un droit de douane.

Cette automaticité résulte de ce que l'article 30 du T.F.U.E. n'opère aucune distinction tenant au régime de ces taxes et de ce qu'il dispose que leur effet équivalent à des droits de douane suffit à les rendre incompatibles avec l'exigence de libre circulation des marchandises au sein du marché intérieur, même si elles ne sont pas discriminatoires ou protectrices. En ce sens, les taxes d'effet équivalent à des droits de douane se distinguent nettement des impositions intérieures dont le fait générateur intervient après le franchissement de frontière et qui ne sont prohibées par l'article 110 du T.F.U.E. que si elles présentent un caractère discriminatoire³⁰⁵.

- **IX.1.3. Prohibition des impositions intérieures discriminatoires (art. 110 du T.F.U.E.)**

Le respect du principe de libre circulation des marchandises implique non seulement que ces marchandises ne soient pas soumises à des droits de douane ou à des taxes d'effet équivalent, mais aussi qu'elles ne fassent l'objet d'aucun traitement fiscal défavorable après qu'elles auront franchi la frontière. C'est ainsi que la protection offerte par l'article 30 du T.F.U.E. est complétée par celle de l'article 110 du T.F.U.E. qui prohibe les impositions intérieures discriminatoires.

L'article 110 du T.F.U.E. interdit ainsi à un État membre de soumettre les produits des autres États membres à des impositions supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

302 C.J.C.E., 2 juillet 1969, aff. 24/68, *Commission c/ Italie*.

303 C.J.C.E., 3 février 1981, aff. 90/79, *Commission c/ France*.

304 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 61, p. 74.

305 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 65, p. 75.

Vérifier que les États membres respectent cette obligation suppose, dès lors, une double comparaison : il faut en effet se demander, dans un premier temps, si les produits en cause sont « similaires » avant de s'interroger, dans un second temps, sur une différence quant aux régimes fiscaux qui leur sont applicables³⁰⁶.

Cela étant, l'interdiction de taxer plus lourdement les produits provenant des autres États membres n'interdit pas toute différence de traitement. En effet, l'application de l'article 110 du T.F.U.E. ne doit pas empêcher les États membres de *mener une politique économique au moyen de l'instrument fiscal*. Aussi la C.J.U.E. a-t-elle indiqué que l'article 110 du T.F.U.E. n'interdit pas aux États de favoriser telle ou telle catégorie de producteurs par rapport à telle autre³⁰⁷, sauf si le régime différencié qui en résulte repose sur des classifications qui aboutissent à ce que les produits nationaux soient les principaux bénéficiaires de la mesure de faveur³⁰⁸.

Par conséquent, la Cour considère que *les différenciations sont licites si elles reposent sur des classifications établies sur la base de critères objectifs, c'est-à-dire à la fois en rapport avec l'objectif poursuivi et transparents*³⁰⁹. Il doit par ailleurs s'agir d'objectifs respectueux du droit de l'Union, à l'instar des économies d'énergie, du soutien à certaines productions ou des mesures environnementales. Ce ne sont toutefois pas les motifs en eux-mêmes qui sont soumis au contrôle de la Cour mais l'adéquation entre les buts poursuivis et les critères utilisés pour établir une différence d'imposition.

La protection de l'environnement ne peut servir de justification en cas de discrimination. Ainsi, comme précisé par l'Avocat-général dans l'arrêt *Tatu* : « lorsque la taxe concernée est de nature discriminatoire, le fait qu'elle poursuive un objectif environnemental ou vise à réduire la pollution est sans importance lorsqu'il s'agit de déterminer l'existence d'une infraction. Bien sûr, les mesures visant à améliorer les conditions environnementales devraient être encouragées. Toutefois, elles ne doivent pas être édictées de manière à faire naître une discrimination contre des produits importés »³¹⁰.

Si des considérations environnementales ne peuvent ainsi justifier une taxe discriminatoire, le droit européen n'empêche toutefois pas les États membres d'établir une distinction entre des produits qui, à première vue, semblent similaires, sur la base de motifs environnementaux

306 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, n° 87, p. 94.

307 C.J.C.E., 10 octobre 1978, aff. 148/77, *Hansen & Balle c/ Hauptzollamt Flensburg*.

308 C.J.C.E., 7 avril 1987, aff. 196/85, *Commission c/ France*.

309 C.J.C.E., 28 janvier 1981, aff. 32/80, *Kortmann*.

310 C.J.U.E., 27 janvier 2011, aff. 402/09, *Ioan Tatu v. Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu and Ministerul Mediului*, Opinion AG Scharpston.

(ex : en imposant des taxes plus élevées sur les produits qui sont plus polluants ou qui ont été produits de façon plus polluante)³¹¹.

Dans l'affaire *Outokumpu Oy*, la Cour a été invitée à se prononcer sur la compatibilité d'une taxe appliquée sur l'électricité en Finlande. Cette taxe a été conçue comme un droit d'accise applicable tant sur l'électricité nationale que sur l'électricité importée. La méthode permettant de définir le taux de la taxe variait toutefois selon que l'électricité était produite en Finlande ou était importée. Là où le taux d'imposition de l'électricité produite en Finlande était déterminé selon des critères environnementaux (à savoir la méthode de production de l'électricité), l'électricité importée faisait quant à elle l'objet d'un taux fixe. La Cour estima que la taxe était discriminatoire en ce qu'elle pouvait conduire, « ne fût-ce que dans certains cas, à une imposition supérieure de l'électricité importée »³¹².

Néanmoins, la Cour a explicitement déclaré que l'article 110 du T.F.U.E. n'empêche pas les États membres d'adopter des taxes différenciées pour des raisons environnementales, dans la mesure où ils ne discriminent pas les produits importés.

En pratique, le raisonnement de la Cour implique que la Finlande aurait été autorisée à maintenir sa taxe environnementale si les importateurs avaient pu apporter la preuve de leurs méthodes de production afin de bénéficier du même taux d'imposition que les producteurs nationaux³¹³.

La Cour de justice interprète ainsi les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises d'une manière qui laisse aux États membres une certaine marge de manœuvre dans l'adoption de mesures fiscales avec un objectif environnemental. Ce n'est toutefois que si cet objectif est poursuivi de façon cohérente que leur taxe environnementale sera en principe déclarée conforme à l'article 110 du T.F.U.E.

- **IX.1.4. Application au cas d'espèce**

En l'espèce, il ne semble pas que le système de taxe carbone envisagé puisse être remis en cause par la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises pour autant que l'objectif environnemental poursuivi soit appliqué de façon cohérente. Cette exigence de cohérence rejoint le propos similaire tenu, dans la Section VIII ci-avant, à propos du respect du principe d'égalité et de non-discrimination en droit belge interne.

311 A. PIRLOT, « Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation », in C. HJI PANAYI, W. HASLEHNER et E. TRAVERSA (Eds.), *Research Handbook in European Union Taxation Law*, 2020, Cheltenham, UK (<https://ssrn.com/abstract=3473726>).

312 C.J.C.E. 2 avril 1998, aff. C-213/96, *Outokumpu Oy*.

313 A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 15.

IX.2. Les aides d'État (article 107 du T.F.U.E.)

- IX.2.1. Généralités

- *Les éléments constitutifs d'une aide d'État*

En vertu de l'article 107, § 1^{er}, du T.F.U.E., « 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 ».

Pour apprécier si l'on a affaire à une aide d'État, quatre conditions doivent être rencontrées : un avantage procuré sans contrepartie – une aide (1), sélective (2), accordée par l'État ou au moyen des ressources d'État (3) qui affecte les échanges entre États membres et fausse la concurrence (4).

Les conditions relatives à l'origine étatique des avantages et à l'affectation de la concurrence et des échanges sont présumées remplies par toutes les mesures fiscales. Pour cette raison, elles sont parfois qualifiées d'inopérantes pour identifier les aides d'État sous forme fiscale. L'existence d'une aide et son **caractère sélectif** sont par conséquent les critères jugés déterminants³¹⁴.

Pour identifier une mesure d'aide, il convient de distinguer deux éléments constitutifs : un *avantage*, d'une part, et, *l'absence de contrepartie à cet avantage*, d'autre part³¹⁵. À ce stade, notons que seul *l'effet* de la mesure est pertinent au contraire de la raison ou de l'objectif sous-tendant l'intervention de l'État³¹⁶.

La forme précise de la mesure n'entre pas en ligne de compte³¹⁷. La notion d'aide est plus générale que celle de subvention³¹⁸ : en effet, d'après la Cour de justice, constitue un avantage

314 Voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., n° 200, p. 295 ; P.-E. PARTSCH, op. cit., n° 2, p. 598.

315 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., n° 200, pp. 295-298.

316 C.J.C.E., 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *Italie/Commission*, rec., p. 709, point 13. Voy, notamment, C.J.C.E., 22 décembre 2008, C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, rec., p. I-10505, point 85 et la jurisprudence citée. Voy. *infra*, n° 760.

317 Voy. notamment C. Quigley, op. cit., pp. 99-100.

318 Voy. notamment : C.J.C.E., 23 février 1961, aff. C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, rec., p. 3 ; C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, rec., p. I-8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Espagne/Commission*, rec., p. I-6717, point 90 et la jurisprudence citée ; C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, rec., p. I-289, point 131 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, rec., p. I-7611, point 45 : « la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que

non seulement une prestation positive mais également l'exonération de charges économiques³¹⁹ (comme l'octroi d'avantages fiscaux³²⁰) et, plus largement, toutes les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise³²¹.

Pour conclure à l'existence d'une aide, il convient qu'il n'y ait pas de contrepartie à l'avantage concédé. Par exemple, l'on peut évoquer les « dépenses fiscales ». La notion de dépense fiscale englobe « toutes les dispositions fiscales à caractère dérogatoire à une norme fiscale, qui ont pour effet de diminuer le montant des impôts dûs par certains contribuables »³²². Autrement dit, la dépense fiscale fait référence à « un allègement de la charge fiscale qui peut emprunter une pluralité de techniques »³²³, notamment les réductions de l'assiette imposable (par le biais d'une déduction dérogatoire), les réductions du montant de l'impôt (par l'effet d'un crédit d'impôt, d'un taux inférieur ou d'une exonération³²⁴), ou encore les ajournements, rééchelonnements, voire les annulations de la dette fiscale³²⁵.

Seules les aides sélectives sont visées. Toutefois, sous réserve qu'une mesure s'applique indifféremment à toutes les entreprises et à toutes les productions (l'on a alors affaire à une aide *générale*³²⁶), le fait que certaines entreprises ou certains secteurs en bénéficient plus que

les subventions elles-mêmes, mais également des interventions 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 ». Voy., à ce sujet, notamment : A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 201, p. 296.

319 Communication de 2016, point 68.

320 « Un 'manque à gagner' en matière de recettes fiscales et de sécurité sociale qui résulterait d'exonérations ou de réductions d'impôts ou de charges sociales accordées par l'État membre, ou de l'exonération de l'obligation de paiement d'amendes ou d'autres sanctions pécuniaires, satisfait à l'exigence relative aux ressources d'État » (communication de 2016, point 51 invoquant C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, rec.*, p. I-877, point 14). L'exonération de charges économiques peut également constituer un avantage (*ibid.*, n° 68). Le texte de cette communication est disponible *via* le lien suivant : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=FR).

321 C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, rec.*, p. I-8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, rec.*, p. I-877, point 13 ; C.J.C.E. 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne c. Commission, rec.*, p. I-6857, point 25 ; C.J.C.E., 19 mai 1999, aff. C-6/97, *Italie c. Commission, rec.*, p. I-2981, point 15 ; C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-172/03, *Heiser, rec.*, p. I-1627, point 36. Voy. notamment, C. MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 75-81.

322 L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, p. 79.

323 I. PAPADAMAKI, *op. cit.*, n° 5, p. 23.

324 A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, nos 211-213, pp. 303-310.

325 Communication de 1998, point 9. Voy. aussi ces quelques décisions de jurisprudence : C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, rec.*, p. I-877, point 14 ; C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, rec.*, p. I-8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes, rec.*, p. I-6717, point 90 ; C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-66/02, *Italie/Commission, rec.*, p. I-10901, point 78 ; C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a., rec.*, p. I-289, point 131 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 45.

326 Dans ce contexte, ni le nombre élevé d'entreprises bénéficiaires ni la diversité et l'importance des secteurs auxquels ces entreprises appartiennent ne permettent de considérer une initiative étatique comme une mesure générale de politique économique (voir, en ce sens, arrêt Belgique/Commission, précité, point 32).

d'autres n'a pas nécessairement pour conséquence de les faire entrer dans le champ d'application des règles de concurrence en matière d'aides d'État. Ainsi, les incitants fiscaux en faveur d'investissements environnementaux ne favorisent que les entreprises qui entreprennent de tels investissements, sans pour autant nécessairement constituer des aides d'État.

L'appréciation de la condition de sélectivité impose de *déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable*. Il convient tout d'abord d'identifier le régime fiscal commun ou 'normal' applicable dans l'État membre concerné avant d'établir le caractère *a priori* sélectif d'une mesure lorsque celle-ci introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable »³²⁷.

Si la mesure est réputée *a priori* sélective, reste finalement à vérifier si celle-ci peut ou non être justifiée « par la nature ou l'économie générale du système ». en pareille hypothèse, il y aura déqualification de la sélectivité et, *in fine*, absence d'aide d'État.

- ***Quelques éléments de procédure***

Tout projet d'aide doit en principe être notifié à la Commission européenne (art. 108, § 3, du T.F.U.E.). Il existe des exceptions à cette obligation de notification. Plusieurs types d'aides ne doivent pas faire l'objet d'une notification préalable. Il existe, d'une part, des exceptions spécifiques aux services d'intérêt économique général et, d'autre part, les autres exceptions.

- *Les exceptions spécifiques aux services d'intérêt économique*

Les services d'intérêt général sont des services considérés par les autorités publiques des États membres au niveau national, régional ou local comme étant d'intérêt général et comme faisant par conséquent l'objet d'obligations de service public spécifiques. Parmi les services d'intérêt général, l'on distingue les services économiques d'intérêt général (ci-après, SIEG ; par exemple, l'énergie et les communications) des services non économiques d'intérêt général (par exemple, la sécurité, la justice ou encore le système de scolarité obligatoire). Seuls les SIEG sont, par contre, soumis aux règles du marché intérieur et de la concurrence³²⁸. Les SIEG relèvent de la compétence de principe des États membres (selon le principe de subsidiarité) quant à la définition du service, du choix de gestion ou encore du mode de financement.

327 C.J.U.E., 8 septembre 2011, affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 49.

328 Si la reconnaissance des services d'intérêt général par le droit primaire de l'Union européenne a été progressive, c'est le Traité de Lisbonne qui a créé une base juridique nouvelle pour les SIEG avec l'article 14 du T.F.U.E. et, pour l'ensemble des SIG, cette fois par le biais du Protocole n° 26 annexé aux T.U.E. et T.F.U.E.

Quand la gestion est externalisée, l'État peut recourir à un ou plusieurs types de financements³²⁹, dont la « compensation de service public ». Celle-ci consiste à « verser à l'entreprise exécutant les obligations de service public une compensation financière pour le surcoût engendré par celles-ci »³³⁰.

La compétence de la Commission européenne se limite à vérifier si l'État membre n'a pas commis une erreur manifeste en définissant le SIEG et à évaluer si la compensation n'est pas le vecteur d'une aide d'État³³¹. Une compensation de service public à une entreprise chargée de la gestion d'un SIEG peut en effet échapper à la qualification d'aide d'État : si certaines conditions sont rencontrées, l'on pourra considérer que l'octroi de fonds publics ne procure pas une aide (un avantage sans contrepartie) mais qu'elle « 'compense' simplement les coûts des obligations d'intérêt général qui lui sont imposées par la puissance publique »³³².

Parallèlement au règlement relatif aux aides *de minimis* générales, un règlement spécifique a été adopté en 2012 pour prévoir des règles applicables aux seules entreprises fournissant des SIEG³³³. Retenons qu'une compensation de service public qui n'excède pas 500.000 euros par entreprise pour une période de trois ans, parce qu'elle n'affecte pas les échanges entre États membres et/ou ne fausse pas ou ne menace pas de fausser la concurrence, ne constitue pas une aide d'État. Dès lors, une telle mesure ne doit pas faire l'objet d'une notification préalable. Cela ne veut pas dire qu'une telle aide peut être octroyée sans respecter un certain formalisme et sans aucun contrôle opéré par la Commission³³⁴.

329 L. CAPONETTI, « Le cadre réglementaire européen en matière de services publics : législation, financement et contraintes », *Working Paper*, n°2016/10, CIRIEC, p. 13. Voy. aussi N. THIRION, « Des rapports entre le marché et la puissance publique : de l'État-providence à l'État régulateur », in N. THIRION (coord.), *Crise et droit économique*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 237-257, spéc. p. 242.

330 L. CAPONETTI, *op. cit.*, p. 13.

331 S. STEVENS, « Tax Aid to Public and Social Enterprises : A Collision between Competition and Public Policy », *EC Tax Review*, n° 2014/3, p. 162.

332 M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2015, spéc. n° 122, p. 105. En ce qui concerne la compensation des coûts supportés pour fournir un service d'intérêt économique général, la Cour a précisé dans l'arrêt *Altmark* (C.J.U.E., 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, *rec.*, p. I-7747) que l'octroi d'un avantage peut être exclu si quatre conditions cumulatives sont remplies : 1) l'existence d'obligations de service public clairement définies et confiées à l'entreprise par un acte exprès de la puissance publique ; 2) l'établissement préalable, objectif et transparent des paramètres de calcul de la compensation pour prévenir une surcompensation ; 3) l'absence de surcompensation (la compensation ne devant couvrir que ce qui est nécessaire à l'exécution du service public) ; 4) la sélection par un marché public ou, à défaut, le niveau de la compensation doit être déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement équipée afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations (voy., notamment, concernant les différentes conditions, S. Stevens, *op. cit.*, pp. 163-164).

333 Règlement (UE) n° 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général, *J.O.U.E.*, L 114, 26 avril 2012.

334 Voy. à ce sujet : M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, n° 100, pp. 87-88.

- *Les autres exceptions*

L'article 109 du T.F.U.E. habilite le Conseil, sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, à adopter des règlements en vue de déterminer les conditions d'application de la procédure de notification préalable mais également les catégories d'aides dispensées de ladite procédure de notification. En vertu de l'article 108, § 4, du T.F.U.E., la Commission peut ensuite adopter des règlements pour concrétiser les catégories dispensées. Ainsi, un *règlement général d'exemption par catégorie* (ci-après :RGEC) a été adopté le 17 juin 2014 pour remplacer le cadre existant dont l'adoption remontait à 2008³³⁵. En juin 2017, la Commission a revu une nouvelle fois son RGEC pour notamment y inclure les aides aux infrastructures portuaires et aéroportuaires³³⁶. Aussi, la Commission a adopté différents règlements concernant les aides *de minimis*³³⁷. Les aides générales *de minimis* désignent les aides qui n'excèdent pas 200.000 euros par entreprise sur trois exercices fiscaux³³⁸. Elles sont considérées comme si minimales qu'elles ne peuvent affecter le commerce

335 Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *J.O.U.E.*, L 187, 26 juin 2014.

336 Voy. le règlement (UE) n° 2017/1084 de la Commission du 14 juin 2017 modifiant le règlement (UE) n° 651/2014 en ce qui concerne les aides aux infrastructures portuaires et aéroportuaires, les seuils de notification applicables aux aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine et aux aides en faveur des infrastructures sportives et des infrastructures récréatives multifonctionnelles, ainsi que les régimes d'aides au fonctionnement à finalité régionale en faveur des régions ultrapériphériques, et modifiant le règlement (UE) n° 702/2014 en ce qui concerne le calcul des coûts admissibles, *J.O.U.E.*, L 156, 20 juin 2017. Pour le surplus, le règlement (UE) n° 651/2014 faisait état l'intention de la Commission de revoir le champ d'application de ce règlement afin d'y inclure ces infrastructures. Les catégories d'aides visées à ce jour par le RGEC sont : 1) les aides à finalité régionale ; 2) les aides en faveur des PME prenant la forme d'aides à l'investissement, d'aides au fonctionnement ou d'aides en faveur de l'accès des PME au financement ; 3) les aides à la protection de l'environnement ; 4) les aides à la recherche, au développement et à l'innovation ; 5) les aides à la formation ; 6) les aides à l'embauche et à l'emploi de travailleurs défavorisés et de travailleurs handicapés ; 7) les aides destinées à remédier aux dommages causés par certaines calamités naturelles ; 8) les aides sociales au transport en faveur des habitants de régions périphériques ; 9) les aides en faveur des infrastructures à haut débit ; 10) les aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine ; 11) les aides en faveur des infrastructures sportives et des infrastructures récréatives multifonctionnelles ; 12) les aides en faveur des infrastructures locales ; 13) les aides en faveur des aéroports régionaux ; 14) les aides en faveur des ports.

337 Antérieurement, la Commission avait exposé sa politique concernant un plafond *de minimis* au-dessous duquel l'article 107, paragraphe 1, du traité peut être considéré comme inapplicable dans une communication (communication de la Commission relative aux aides *de minimis*, 96/C 68/06, 6 mars 1996 ; règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *J.O.C.E.*, L 10, 13 janvier 2001 ; règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *J.O.U.E.*, L 379, 28 décembre 2006 ; règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*, *J.O.U.E.*, L 352, 24 décembre 2013. Ce règlement de 2013 est applicable jusqu'au 31 décembre 2020 (art. 8).

338 M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, p. 60 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 98, p. 86. Il ne faut pas confondre ces aides générales *de minimis* et la réglementation des aides *de minimis spécifiques* aux entreprises fournissant des SIÉG. Ces règlements – et les plafonds de 200.000 et 500.000 euros – s'appliquent « en parallèle » et non cumulativement. À ce sujet, voy. M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, p. 60 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 101, p. 88.

entre États membres ni menacer la concurrence. En ne remplissant pas l'ensemble des critères visés à l'article 107, § 1^{er}, elles échappent de ce fait à la procédure de notification préalable³³⁹.

En tant qu'exception générale à l'obligation de notification préalable, il reste le cas le plus évident (mais non le plus simple) : l'absence d'aide d'État. Si l'une des quatre conditions constitutives d'une aide d'État fait défaut, l'article 107, § 1^{er}, du T.F.U.E. ne trouve pas à s'appliquer et il ne faut pas dès lors procéder à la notification de la mesure envisagée. S'il n'est pas question d'instituer une mesure d'aide d'État, libre donc au législateur de poursuivre le processus législatif. Si, toutefois, l'État membre se dispense fautivement de l'obligation de notifier, cela revient pour lui à accorder une aide illégale³⁴⁰.

Si la mesure nationale envisagée doit être notifiée (c'est-à-dire si les exceptions ne sont pas applicables), cela ne veut pas forcément dire qu'elle ne pourra pas être mise en œuvre : il découle de l'article 107 du T.F.U.E. que les aides d'État sont *incompatibles* avec le marché intérieur sauf dérogations prévues par les traités. L'article 107 du T.F.U.E. fait mention des aides compatibles *de droit* avec le marché intérieur (§ 2) et des aides qui *peuvent être considérées* comme compatibles avec le marché intérieur (§ 3). Concernant l'appréciation des compensations de service public constitutives d'une aide d'État qui ne peuvent pas bénéficier d'une exemption de notification préalable, il faut tenir compte d'une communication « Encadrement » afin d'apprécier la compatibilité de la mesure en cause³⁴¹. Notons encore qu'en principe³⁴², la Commission bénéficie d'un pouvoir exclusif d'appréciation de la compatibilité d'une aide fiscale avec le marché intérieur.

339 Voy. notamment : C.J.U.E., 8 mai 2013, *Eric Libert e.a. contre Gouvernement flamand* (C-197/11) et *All Projects & Developments NV e.a. contre Vlaamse Regering* (C-203/11), point 81, lequel fait référence au considérant 8 et à l'article 2 du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, *op. cit.*

340 Une « aide illégale » désigne tant l'aide nouvelle versée sans notification que l'aide mise à exécution sans attendre la décision de la Commission concernant sa compatibilité (art. 1^{er}, f, du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne). Dans ce cas, la Commission peut, après avoir donné à l'État membre concerné la possibilité de présenter ses observations, arrêter une injonction de suspension, une décision enjoignant à l'État membre de suspendre le versement cette aide, jusqu'à ce qu'elle statue sur sa compatibilité avec le marché intérieur. Si certaines conditions sont rencontrées (À savoir : i) selon une pratique établie, le caractère d'aide de la mesure concernée ne fait pas de doute ; ii) il y a urgence à agir ; iii) il existe un risque sérieux de préjudice substantiel et irréparable pour un concurrent ; cf art. 13, § 2, al. 1^{er}, du règlement de procédure n° 2015/1589), l'État membre est appelé à récupérer provisoirement l'aide versée illégalement, par le biais d'une injonction de récupération. En cas de décision négative (l'aide est déclarée incompatible avec le marché intérieur), la Commission prend une décision de récupération qui impose à l'État membre concerné de prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire (art. 16 du règlement de procédure n° 2015/1589). Attention, ce sont donc les bénéficiaires de l'aide – les contribuables d'une aide fiscale – qui devront restituer l'aide versée par l'État à l'État, en s'acquittant le cas échéant des intérêts, avec un délai de prescription de dix ans (art. 16 et 17 du règlement de procédure n° 2015/1589). À ce sujet, voy. R. LUJA, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *EC-Tax Review*, n° 2016/5-6, pp. 312-324, spéc. p. 321.

341 Communication de la Commission relative à l'encadrement de l'Union européenne applicable aux aides d'État sous forme de compensations de service public, 2012/C 8/03, 20 décembre 2011.

342 Dans un cas particulier, c'est le Conseil qui est toutefois en charge de cette appréciation (art. 108, paragraphe 2, alinéa 3, du T.F.U.E. : « Sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur, en

En vertu de l'article 107, § 2, du T.F.U.E., sont compatibles avec le marché intérieur:

« a) les aides à caractère social³⁴³ octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits,

b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires,

c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la république fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division. Cinq ans après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le Conseil, sur proposition de la Commission, peut adopter une décision abrogeant le présent point. »

Pour ces aides, si le contrôle de la Commission se limite à vérifier si les critères objectifs sont remplis³⁴⁴, cette étape de vérification laisse une certaine marge d'appréciation à la Commission, notamment parce qu'il lui revient d'interpréter les termes du T.F.U.E.³⁴⁵.

Selon l'article 107, § 3, du T.F.U.E., peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur:

« a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349³⁴⁶, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale,

b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre,

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun,

dérogation des dispositions de l'article 107 ou des règlements prévus à l'article 109, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision »).

³⁴³ C'est nous qui soulignons.

³⁴⁴ J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 331 ; L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 90-93 ; M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, pp. 146-149.

³⁴⁵ Voy. M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, n° 179, pp. 147-148.

³⁴⁶ C'est-à-dire la Guadeloupe, la Guyane française, la Martinique, la Réunion, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, les Açores, Madère et les îles Canaries.

e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission. »

Les quatre premières *litterae*³⁴⁷ font référence à cinq catégories d'aides autorisées : les aides à finalité régionale (lettres a et c), les aides soutenant un projet d'intérêt européen (lettre b), les aides exceptionnelles en cas de crise (lettre b *in fine*), les aides au développement économique (lettre c) et les aides à la culture ou au patrimoine (lettre d)³⁴⁸.

Concernant ces mesures, la Commission jouit d'un large pouvoir d'appréciation³⁴⁹. Ce pouvoir large n'est toutefois pas illimité car il convient entre autres que l'aide soit *conforme* à l'un des objectifs visés à l'article 107, § 3, du T.F.U.E. mais également que celle-ci soit *nécessaire* pour atteindre ces objectifs³⁵⁰. Le contrôle juridictionnel des décisions de la Commission se limite « [...] à la matérialité des faits, au respect des règles de procédure et de motivation, ainsi qu'à l'absence d'erreur manifeste d'appréciation et de détournement de pouvoir »³⁵¹.

Les États membres peuvent contester les décisions de la Commission devant le Tribunal de l'Union européenne³⁵², la décision du Tribunal pouvant faire l'objet d'un pourvoi devant la C.J.U.E.³⁵³.

- **IX.2.2. Le cas des mesures environnementales**

La protection de l'environnement constitue l'un des objectifs essentiels de la Communauté³⁵⁴.

La problématique des aides d'État peut survenir à l'égard de mesures fiscales environnementales nationales. En effet, nombre de ces mesures établissent des distinctions entre les acteurs économiques, par exemple entre les acteurs économiques plus ou moins polluants ou entre ceux devant bénéficier d'une exonération temporaire pour rester compétitifs et ceux pouvant supporter le coût de la taxe³⁵⁵.

347 Concernant le *littera e*) qui permet, pour rappel, d'envisager d'autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission, voy. par exemple, le règlement (CE) n° 1407/2002 du Conseil du 23 juillet 2002 concernant les aides d'État à l'industrie houillère.

348 Voy. M. KARPENSCHIF, *op. cit.*, n° 184, pp. 150-151 et les développements relatifs à chaque catégorie (pp. 151-157). Voy. aussi l'analyse de Louis Vogel (L. VOGEL, *op. cit.*, pp. 97-140).

349 J.-P. KEPPENNE, *op. cit.*, p. 331.

350 Voy. notamment : P.-M. SABBADINI, *Les aides d'État*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 58 évoquant T.P.I.C.E., 7 juin 2001, T-187/99, *Agrana Zucker und Stärke c/ Commission*, *rec.*, p. II-1587, point 74. Voy. aussi C.J.C.E., 17 septembre 1980, aff. C-730/79, *Philip Morris Holland BV c. Commission des Communautés européennes*, *rec.*, p. 2671, point 17.

351 Cf. C.J.U.E., 2 septembre 2010, aff. C-290/07 P, *Commission c/ Scott SA*, *rec.*, p. I-8637, point 66.

352 Art. 263 du T.F.U.E.

353 Art. 256 du T.F.U.E.

354 Traité sur l'Union européenne, art. 3 et 21 ; Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, art. 4, 11, 114, 191, etc.

355 A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 11.

Traiter des acteurs économiques de manière différenciée peut soulever une problématique de distorsion de concurrence et donc d'aides d'État³⁵⁶. En effet, l'objectif environnemental d'une mesure fiscale sélective n'entraîne nullement son exclusion automatique d'un contrôle sous l'angle des aides d'État³⁵⁷. Les autorités nationales doivent être attentives à ce que les exonérations fiscales n'aient pas pour effet d'avantager certaines sociétés au détriment de leurs concurrentes³⁵⁸. Par conséquent, et le cas échéant, le caractère sélectif de la mesure doit pouvoir être justifié d'une façon cohérente avec son objectif environnemental pour assurer sa compatibilité avec le droit européen des aides d'État³⁵⁹.

L'arrêt *Adria-Wien Pipeline*³⁶⁰ permet d'illustrer ce point. Cet arrêt portait sur un régime fiscal lié à l'énergie, mis en place par l'Autriche, et qui prévoyait un **abattement fiscal pour certaines entreprises, essentiellement industrielles**. La Cour y a vu une aide d'État et a rejeté les considérations écologiques soulevées par l'Autriche. En effet, selon la Cour, le **régime autrichien** était **incohérent** en ce que **l'abattement fiscal était uniquement accordé aux entreprises industrielles, même si leur consommation d'énergie était aussi dommageable pour l'environnement que celle d'entreprises de services**.

« L'octroi d'avantages aux entreprises dont l'activité principale est la fabrication de biens corporels ne trouve pas de justification dans la nature ou l'économie générale du [système global de taxation de l'énergie].

En effet, d'une part, des entreprises fournisseuses de services peuvent, à l'instar d'entreprises productrices de biens corporels, être de grosses consommatrices d'énergie et exposer des taxes sur l'énergie supérieures à 0,35 % de la valeur nette de leur production, ce qui suffit à ouvrir le droit au remboursement des taxes sur l'énergie pour les entreprises produisant principalement des biens corporels.

À cet égard, rien dans la législation nationale en cause au principal ne permet d'analyser le régime de remboursement réservé aux entreprises produisant principalement des biens corporels comme une mesure purement temporaire permettant leur adaptation progressive

356 A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 11.

357 C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates c. Commission*, *rec.*, p. I-10515, point 92.

358 V. SEPULCHRE, « Les incitants fiscaux du législateur belge liés à l'environnement : évolution et perspectives », *Les Dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, spéc. n°47.

359 C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates c. Commission*, *rec.*, p. I-10515, point 92 ; A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 12. Notons encore que si certaines aides versées aux entreprises de transport sont visées par une disposition spécifique, l'article 93 du T.F.U.E., les autres aides allouées aux entreprises de ce secteur, notamment les aides à la protection de l'environnement, dépendent des dispositions du droit commun des aides d'État (M. KARPENSCHIF, « Section III - Les financements publics non qualifiés d'aide d'État » in *Manuel de droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 94-132, spéc. note subpaginale n° 456, p. 117).

360 C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *rec.*, p. I-8365.

au nouveau régime, en raison du fait qu'elles seraient proportionnellement plus touchées par celui-ci, ainsi que le soutient le gouvernement autrichien.

D'autre part, les considérations d'ordre écologique à la base de la législation nationale en cause au principal ne justifient pas que l'utilisation de gaz naturel ou d'énergie électrique par le secteur des entreprises fournisseuses de services soit traitée différemment de l'utilisation de ces énergies par le secteur des entreprises productrices de biens corporels. La consommation d'énergie par chacun de ces secteurs est aussi dommageable pour l'environnement »³⁶¹.

○ **Absence de qualification comme aide d'État ?**

Il est, par exemple, généralement accepté dans les États membres de l'Union européenne que l'impôt sur les revenus doit toucher un contribuable selon sa capacité contributive et que la nature générale de chaque impôt est de récolter des recettes selon cette aptitude ; seules les règles qui décrivent les paramètres de la *base taxable* selon la capacité du contribuable à payer de l'impôt relèvent de la nature du système de référence. Ainsi, si un État membre décide de réduire la charge fiscale selon d'autres paramètres pour prendre en compte des objectifs extrabudgétaires, il serait alors dérogé au système de référence et la règle serait à considérer comme sélective *a priori*³⁶². D'aucuns ajoutent que l'analyse devrait forcément évoluer si le système de référence dans lequel s'inscrit la mesure en cause était gouverné par un principe spécifique autre, par exemple la protection de l'environnement³⁶³.

Dans un article consacré aux taxes environnementales et aux aides d'État³⁶⁴, Mme Ferreiro Serret souligne les points d'attention afin que la conception d'une taxe environnementale soit en mesure de justifier sa sélectivité (ou plutôt de permettre de déqualifier la mesure en tant que sélective). Pour ce faire, elle analyse trois affaires : *Adria-Wien Pipeline*³⁶⁵, *British Aggregates*³⁶⁶ et *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück*³⁶⁷. Au travers de ces illustrations, l'auteure tente de déterminer quels sont les éléments qui sont pris en compte

361 C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, rec., p. I-8365, points 49-52.

362 Voy. W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *Common Market Law Review*, vol. 36, n° 4, 1999, pp. 911-936, spéc. pp. 926-927.

363 R. SZUDOCZYK, « Selectivity, Derogations, Comparison : How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », in D. WEBER et G. MAISTO (éd.), *EU income tax law : issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, pp. 163-196, spéc. p. 186. Sur cette problématique et notamment pour un résumé des propos de W. Schön, voy. les pp. 184-188.

364 E. FERREIRO SERRET, « Taxes with Environmental Purposes and State Aid Law: The Relevance of the Design of the Tax in Order to Justify Their Selectivity », in Pasquale PISTONE and Marta VILLAR EZCURRA (ed.), *Energy taxation, environmental protection and state aids: tracing the path from divergence to convergence*, IBFD, 2016, pp. 245-270.

365 C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, rec., p. I-8365.

366 C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates c. Commission*, rec., p. I-10515.

367 C.J.U.E., aff. C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück* (ECLI:EU:C:2015:354).

pour admettre l'objectif environnemental et comment ces taxes sont conçues. Dans les deux premières affaires, l'on n'a pas pu remettre en cause la sélectivité de la mesure. Toutefois, si, dans la première affaire, la sélectivité de certains éléments de la structure de la taxe n'était pas justifiée par l'objectif environnemental de la taxe, concernant la deuxième, certains éléments de la taxe sélectivement conçue étaient justifiés par l'objectif environnemental. Dans la troisième affaire, qui concernait une taxe allemande sur l'utilisation de combustible nucléaire pour la production commerciale d'électricité, il est apparu que les productions d'électricité autres que celles utilisant du combustible nucléaire n'étaient pas concernées par le régime instauré et que, en tout état de cause, elles ne se trouvaient pas, au regard de l'objectif visé par ce régime, dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des productions d'électricité utilisant du combustible nucléaire, celles-ci étant les seules à générer des déchets radioactifs provenant d'une telle utilisation ; la mesure n'était, dès lors, pas sélective.

De l'analyse de la jurisprudence, il ressort que la définition de la sélectivité des éléments de la structure de la taxe avec objectifs environnementaux peut seulement être justifiée (ceci engendrant une disqualification de la mesure en tant que « sélective ») par la logique de la taxe si la structure de la taxe est en ligne avec le but environnemental et que ce but est défini précisément. Lorsque les recettes fiscales sont affectées à un objectif concret, la taxe en tant que telle, si sa structure est conforme à cet objectif, ne sera jamais considérée comme une aide d'État. Il en ira tout autrement si les éléments de la structure de la taxe établissent une discrimination entre des entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable en ce qui concerne l'objectif du prélèvement. Selon la doctrine, le lien entre la structure de la taxe et son objectif peut également être établi s'il existe un lien direct entre l'utilisation du revenu et l'objectif non financier³⁶⁸. Il convient néanmoins d'être attentif au fait que si l'on combine des objectifs environnementaux avec des objectifs d'autres natures qui présideraient à l'instauration de la taxe, l'on peut craindre un manque de précision et donc une impossibilité de justifier la mesure sous cet angle³⁶⁹.

Remarque : le cas des impôts affectés. Comme le souligne Alexandre Maitrot de la Motte, « certains prélèvements affectés confèrent également à leur affectataire le bénéfice d'un avantage sans contrepartie et relèvent par suite du régime prévu par les articles 107 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Il en va notamment ainsi lorsque le produit de ces prélèvements est utilisé pour octroyer des aides à certaines entreprises ou pour mettre gratuitement un service public à leur disposition. Dans de telles hypothèses, la taxe affectée entre dans le champ du contrôle des aides d'État parce qu'elle est connectée à une aide dont elle assure le financement et dont elle est en fin de compte indissociable, au point de devoir en suivre le régime. Dans les mêmes conditions que l'aide

368 Voy. F. PITRONE, « Defining « Environmental Taxes » : Input from the Court of Justice of the European Union », 69 Bulletin for International Taxation I, pp. 58-64, spéc. p. 64.

369 E. FERREIRO SERRET, *op. cit.*, pp. 269-270.

qu'il permet de financer, un prélèvement obligatoire affecté doit alors, à peine d'illégalité, être notifié à la Commission européenne, puis être autorisé par cette dernière ». L'auteur note encore que dans l'arrêt *Pape*, la Cour de justice a précisé qu'un impôt affecté n'est soumis à une autorisation préalable de la Commission européenne « que s'il existe un lien d'affectation contraignant entre le produit de [la] taxe et la mesure d'aide en question »³⁷⁰. Par conséquent, si ce lien n'est pas contraignant, il ne peut être question d'aucun contrôle sur le fondement de la réglementation relative aux aides d'État.

○ *Absence d'obligation de notification – Application du règlement général d'exemption par catégories*

Les États membres peuvent également vérifier les conditions permettant à certaines catégories d'aides d'État, en ce compris les aides sous la forme de réduction d'une taxe environnementale relevant de la Directive de 2003 sur la taxation des produits énergétiques, d'être exemptées de la procédure de notification.

Les aides à l'investissement permettant aux entreprises d'aller au-delà des normes de protection environnementale de l'Union ou d'augmenter le niveau de protection de l'environnement en l'absence de normes de l'Union sont compatibles avec le marché intérieur au sens de l'article 107, §3, du T.F.U.E. et sont exemptées de l'obligation de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3, du T.F.U.E., pour autant que les conditions prévues par l'article 36 du RGEC et au chapitre I^{er}, relatif aux dispositions communes, soient remplies.

Art. 36

« 2. L'investissement remplit une des conditions suivantes:

a) il permet au bénéficiaire d'augmenter le niveau de protection de l'environnement découlant de ses activités en allant au-delà des normes de l'Union applicables, indépendamment de l'existence ou non de normes nationales obligatoires plus strictes que les normes de l'Union;

b) il permet au bénéficiaire d'augmenter le niveau de protection de l'environnement découlant de ses activités en l'absence de normes de l'Union.

3. Les aides ne sont pas autorisées lorsque les investissements sont réalisés afin de garantir que les entreprises se conforment à des normes de l'Union déjà adoptées mais non encore entrées en vigueur.

4. Par dérogation au paragraphe précédent, une aide peut être octroyée aux fins suivantes:

³⁷⁰ C.J.C.E., 13 janvier 2005, aff. C-175/02, *Pape*, Rec., p. I-127, point 15.

a) l'acquisition de nouveaux véhicules de transport routier, ferroviaire, fluvial et maritime conformes aux normes de l'Union adoptées, sous réserve que celles-ci ne soient pas entrées en vigueur avant la date d'acquisition des véhicules et qu'une fois obligatoires, elles ne s'appliquent pas à des véhicules déjà acquis;

b) le post-équipement de véhicules existants destinés au transport routier, ferroviaire, fluvial et maritime, sous réserve que les normes de l'Union ne soient pas entrées en vigueur avant la date de mise en service de ces véhicules et qu'une fois devenues obligatoires, elles ne s'appliquent pas à ces derniers de façon rétroactive.

5. Les coûts admissibles sont les coûts d'investissement supplémentaires nécessaires pour aller au-delà des normes applicables de l'Union ou pour augmenter le niveau de protection de l'environnement en l'absence de normes de l'Union. Ils sont déterminés comme suit:

a) si les coûts de l'investissement dans la protection de l'environnement peuvent être identifiés comme investissement distinct dans les coûts d'investissement totaux, ces coûts liés à la protection de l'environnement constituent les coûts admissibles;

b) dans tous les autres cas, les coûts de l'investissement dans la protection de l'environnement sont déterminés par référence à un investissement similaire, moins respectueux de l'environnement, qui aurait été plausible en l'absence d'aide. La différence entre les coûts des deux investissements représente les coûts liés à la protection de l'environnement et constitue les coûts admissibles.

Les coûts non directement liés à une augmentation du niveau de protection de l'environnement ne sont pas admissibles.

6. L'intensité de l'aide n'excède pas 40 % des coûts admissibles.

7. Elle peut toutefois être majorée de 10 points de pourcentage pour les aides octroyées aux moyennes entreprises et de 20 points de pourcentage pour celles octroyées aux petites entreprises.

8. L'intensité de l'aide peut être majorée de 15 points de pourcentage pour les investissements effectués dans des zones assistées remplissant les conditions de l'article 107, paragraphe 3, point a), du Traité et de 5 points de pourcentage pour les investissements effectués dans des zones assistées remplissant les conditions de l'article 107, paragraphe 3, point c), du Traité. »

Comme le relève Louis Vogel³⁷¹, les aides pour la protection de l'environnement peuvent prendre d'autres formes, et notamment :

- Aides à l'investissement en faveur de l'adaptation anticipée aux futures normes de l'Union (art. 37) ;
- Aides à l'investissement en faveur de mesures d'efficacité énergétique (art. 38) ;
- Aides à l'investissement en faveur des projets promouvant l'efficacité énergétique des bâtiments (art. 39) ;
- Aides à l'investissement en faveur de la cogénération à haut rendement (art. 40) ;
- Aides à l'investissement en faveur de la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables (art. 41) ;
- Aides au fonctionnement en faveur de la promotion de l'électricité produite à partir de sources renouvelables (art. 42) ;
- Aides à l'investissement en faveur des infrastructures énergétiques (art. 48) ;
- Aides aux études environnementales (art. 49).

○ **Compatibilité possible sur la base de l'article 107, § 3, du T.F.U.E. ?**

Selon l'article 107, § 3, du T.F.U.E., certaines aides peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur (voy. *supra*). La Cour a considéré, assez soupagement, que la Commission pouvait fonder sa pratique sur l'opinion que cette disposition est réservée à un « programme transnational européen soutenu conjointement par différents gouvernements d'États membres ou une action concertée de différents États membres en vue de lutter contre une menace commune, comme la pollution de l'environnement »³⁷².

○ **Communication de la Commission — Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020 – OJ C 200, 28.6.2014, pp. 1–55**

En plus de la jurisprudence de la Cour, les États membres peuvent se baser sur les lignes directrices de la Commission en la matière, énonçant les critères spécifiques pour apprécier la compatibilité des aides d'État dans les domaines de l'environnement et de l'énergie³⁷³.

Ces lignes directrices encadrent strictement les soutiens au développement des énergies renouvelables qui seront jugés compatibles avec les règles du marché intérieur³⁷⁴.

371 L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 122-124.

372 O. PEIFFERT et S. THOMAS, « Chapitre 2 - Les aides qui peuvent être compatibles – article 107(3) TFUE » in *Droit matériel des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 295-344, spéc. n° 139, pp. 298-299.

³⁷³ Lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020, *J.O.U.E.*, C 200, 28 juin 2014.

³⁷⁴ Gouvernement français, *Vade-mecum des Aides d'État*, Paris, 2016, p. 171 et suivantes (<https://www.economie.gouv.fr/daj/vademecum-aides-etat-edition-2016>).

Comme précisé *supra*, dans le cadre de l'article 107, §3, (c), du T.F.U.E., la Commission peut considérer que les aides d'État destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, sont compatibles avec le marché intérieur, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

Dans le cadre de l'exercice de son pouvoir d'appréciation, la Commission est libre d'adopter des lignes directrices pour préciser la manière dont elle fera usage de ce pouvoir³⁷⁵. Dans les lignes directrices concernant les aides d'État à la protection de l'environnement et à l'énergie pour la période 2014-2020, la Commission spécifie « les conditions auxquelles les aides à l'énergie et à l'environnement peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur sur le fondement de l'article 107, paragraphe 3, point c), du Traité ».

Certaines aides à la protection de l'environnement sont dispensées de notification à la Commission de sorte qu'elles ne doivent pas être soumises à l'appréciation de la Commission (et à l'examen de ses lignes directrices). Il s'agit des aides qui entrent dans le champ d'application du RGEC qui consacre des avancées substantielles aux aides d'État en matière d'énergies renouvelables. Une aide d'État qui entre dans le champ d'application du RGEC est d'emblée considérée comme compatible avec le marché intérieur de sorte qu'il n'est pas requis de vérifier si les conditions énoncées par la Commission dans ses lignes directrices sont remplies (pas de notification à la Commission³⁷⁶). À l'inverse, une aide à la protection de l'environnement et à l'énergie qui relève des lignes directrices de 2014 doit, avant de pouvoir être reconnue compatible avec le marché intérieur, faire l'objet d'une notification préalable à la Commission et d'un examen par la Commission.

Les lignes directrices n'ont donc qu'un intérêt résiduel puisqu'elles ne concernent que les mesures qui n'entrent pas dans le champ d'application du RGEC.

À titre d'exemple, le RGEC concerne toute une série d'aides à la protection de l'environnement telles que des aides à l'investissement en faveur des mesures d'efficacité énergétique, les aides à l'investissement et au fonctionnement en faveur de la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, les aides sous forme de réductions de taxes environnementales accordées en vertu de la directive 2003/96/CE, etc.³⁷⁷. Tous les autres dispositifs de soutien non visés dans le RGEC devront donc être systématiquement notifiés à et examinés par la Commission.

³⁷⁵ http://www.ceem-dauphine.org/assets/wp/pdf/CEEM_Working_Paper_13_Dezybry.pdf

³⁷⁶ Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *J.O.U.E.*, L 187, 26 juin 2014, article 3.

³⁷⁷ Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *J.O.U.E.*, L 187, 26 juin 2014, articles 36 et suivants.

Les principes d'appréciation suivants régissent, dans les grandes lignes, la compatibilité des mesures d'aides mises en place par les États membres. Tant le **choix du fait générateur de la taxe** au niveau de l'introduction de la règle que le **choix des exceptions** (exonérations, réductions, etc.) doivent être évalués au regard de ces principes d'appréciation.

- *Principes d'appréciation communs*

« (26) Pour évaluer si une mesure d'aide notifiée peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur, la Commission analyse généralement si l'aide est conçue de telle façon que ses effets positifs liés à la réalisation d'un objectif d'intérêt commun l'emportent sur ses effets négatifs potentiels pour les échanges et la concurrence.

(27) ... la Commission considérera qu'une mesure d'aide d'État est compatible avec le marché intérieur uniquement si elle remplit chacun des critères suivants:

a) contribution à un objectif d'intérêt commun bien défini: la mesure d'aide d'État vise un objectif d'intérêt commun conformément à l'article 107, paragraphe 3, du Traité (section 3.2.1) ;

b) nécessité d'une intervention de l'État: la mesure d'aide d'État cible une situation où l'aide peut apporter une amélioration significative que le marché est incapable d'apporter à lui seul, par exemple en corrigeant une défaillance du marché bien définie (section 3.2.2) ;

c) caractère approprié de la mesure d'aide: la mesure d'aide proposée constitue un instrument d'intervention approprié pour atteindre l'objectif d'intérêt commun (section 3.2.3) ;

d) effet incitatif: l'aide modifie le comportement de l'entreprise ou des entreprises concernées de manière à ce qu'elles créent de nouvelles activités qu'elles n'exerceraient pas sans l'aide ou qu'elles exerceraient d'une manière limitée ou différente (section 3.2.4) ;

e) proportionnalité de l'aide (limitation de l'aide au minimum nécessaire): le montant de l'aide est limité au minimum nécessaire pour susciter des investissements ou des activités supplémentaires dans la zone concernée (section 3.2.5) ;

f) prévention des effets négatifs non désirés sur la concurrence et les échanges entre États membres: les effets négatifs de l'aide sont suffisamment limités pour que l'équilibre général de la mesure soit positif (section 3.2.6) ;

g) transparence de l'aide: les États membres, la Commission, les opérateurs économiques et le public ont facilement accès à tous les actes applicables et à toutes les informations utiles sur l'aide accordée (section 3.2.7) ».

- *Principes d'appréciation propres aux aides sous la forme de réductions ou d'exonérations de taxes environnementales*

« Section 3.7. Aides sous forme de réductions ou d'exonérations de taxes environnementales

(167) Les taxes environnementales ont pour finalité d'accroître les coûts des comportements préjudiciables à l'environnement, ce qui décourage de tels comportements et augmente le niveau de protection de l'environnement. Elles devraient, en principe, tenir compte des coûts globaux pour la société et, en conséquence, le montant de la taxe acquittée par unité d'émission devrait être identique pour toutes les entreprises émettrices. S'il est vrai que les réductions ou les exonérations de taxes environnementales peuvent avoir des conséquences négatives sur cet objectif, une telle approche peut néanmoins se révéler nécessaire pour éviter que les bénéficiaires ne soient tellement désavantagés du point de vue de la concurrence qu'il serait tout simplement impossible d'introduire la taxe environnementale.

(168) En effet, l'octroi d'un traitement fiscal plus favorable à certaines entreprises permet de fixer un niveau général plus élevé pour les taxes environnementales. En conséquence, des réductions ou des exonérations de taxes environnementales, notamment des remboursements de taxes, peuvent contribuer au moins indirectement à augmenter le niveau de protection de l'environnement. Il convient toutefois de ne pas nuire à l'objectif global de la taxe environnementale, qui est de décourager les comportements préjudiciables à l'environnement. Il convient que les réductions de taxation soient nécessaires et qu'elles s'appuient sur des critères objectifs, transparents et non discriminatoires, et que les entreprises concernées contribuent à augmenter le niveau de protection de l'environnement. Des compensations sous forme de remboursements de taxes constituent une option envisageable à cet égard: les entreprises ne seraient pas exonérées de la taxe en tant que telle, mais auraient droit à une compensation annuelle fixe correspondant à l'augmentation prévue du montant de la taxe due.

(169) La Commission autorisera ces régimes d'aides pendant une période maximale de 10 ans, après quoi un État membre pourra notifier une nouvelle fois la mesure d'aide concernée s'il la juge à nouveau appropriée.

(170) La Commission estimera que les réductions de taxation ne compromettent pas l'objectif général poursuivi et contribuent au moins indirectement à augmenter le niveau de protection de l'environnement si un État membre lui apporte la preuve i) que les réductions ciblent bien les entreprises les plus touchées par une taxe plus élevée et ii) qu'un niveau de taxation plus élevé qu'en cas d'absence de l'exemption est généralement applicable.

(171) À cette fin, la Commission évaluera les informations fournies par les États membres. Ces informations devraient mentionner, d'une part, le(s) secteur(s) ou catégorie(s) de

bénéficiaires concernés par les exonérations ou les réductions et, d'autre part, la situation des principaux bénéficiaires de chaque secteur en cause et la manière dont la fiscalité peut contribuer à la protection de l'environnement. Il y a lieu de décrire les secteurs exonérés avec soin et de fournir une liste des plus grands bénéficiaires de chaque secteur (en fonction notamment du chiffre d'affaires, des parts de marché et de l'importance de la base d'imposition).

(172) Lorsque les taxes environnementales sont harmonisées, la Commission peut appliquer une approche simplifiée pour apprécier la nécessité et le caractère proportionné des aides. Dans le cadre de la directive 2003/96/CE (la « directive DTE »), la Commission peut appliquer une approche simplifiée des réductions de taxation qui respectent le niveau minimum de taxation dans l'Union. Pour toutes les autres taxes environnementales, une appréciation approfondie de la nécessité et du caractère proportionné des aides est nécessaire. (...) ».

En conclusion, l'interdiction des aides d'État n'est pas absolue et inconditionnelle. Au contraire, une aide d'État peut être reconnue compatible avec le marché intérieur sur la base du RGEC et par la Commission, pour les aides non visées par le RGEC, sur la base de ses lignes directrices. Il est primordial de s'assurer d'abord que la mesure envisagée entre dans le champ d'application du RGEC ou, à tout le moins, respecte les conditions édictées par la Commission pour être déclarée conforme au droit européen. La mesure quant au choix du fait générateur de la taxe et quant à ses exceptions (exonérations, réductions, etc.) doit respecter soit les conditions du RGEC soit les conditions des lignes directrices de la Commission.

IX.3. Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité et directive 2008/118/CE relative au régime général d'accises

La directive sur la taxation de l'énergie (2003/96/CE) et la directive relative au régime général d'accises (2008/118/CE) peuvent également avoir une influence sur les législations fiscales des États membres en matière d'énergie. Ceci vaut tout particulièrement lorsque l'État membre en question souhaite introduire un dispositif de tarification carbone sous la forme d'une composante additionnelle au droit d'accise.

En 2003, la **directive sur la taxation de l'énergie (directive 2003/96/CE)** a remplacé les directives 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales et 92/82/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales ; celles-ci étaient limitées aux huiles minérales.

La directive de 2003 suit la logique des directives des années nonante mais son champ d'application est élargi : elle prévoit des niveaux minima harmonisés de taxation des

carburants, des combustibles de chauffage et de l'électricité. Ces minima ne sont toutefois pas basés sur les émissions de CO₂ mais bien sur les niveaux historiques des États membres³⁷⁸. On entend par « niveau de taxation » le montant total d'impôts indirects (à l'exception de la TVA) perçu, calculé directement ou indirectement sur la quantité de produits énergétiques et d'électricité au moment de la mise à la consommation.

Des exonérations obligatoires (art. 14) et des exonérations optionnelles sont toutefois prévues (art. 15 et suiv.). Les exonérations optionnelles peuvent par exemple s'appliquer à l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelable, aux produits énergétiques ou à l'électricité utilisés pour le transport de personnes et de marchandises par transport en commun, voire aux produits énergétiques et à l'électricité utilisés pour les travaux agricoles au sens large pour lesquels un niveau de taxation allant jusqu'à zéro peut être prévu. Cette directive ne préjuge toutefois pas de l'issue d'éventuelles procédures relatives aux aides d'État qui pourraient être intentées en vertu des articles 107 et 108 du T.F.U.E.³⁷⁹.

Par conséquent, pour autant que les minima de taxation établis soient respectés, la directive sur la taxation de l'énergie laisse une large autonomie aux États membres quant à la mise en place de taxes environnementales sur les carburants, combustibles de chauffage et sur l'électricité.

La directive sur la taxation de l'énergie doit toutefois être lue en combinaison avec la directive 2008/118/CE sur le régime général d'accises³⁸⁰.

En effet, la directive sur le régime général prévoit, entre autres, que les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaire applicables à l'accise ou à la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations.

Autrement dit, pour pouvoir prélever des impôts sur les produits qui relèvent du champ d'application de la directive en matière d'accises, les États membres devront faire la preuve du fait que ces taxes poursuivent un objectif spécifique, par exemple, celui de la protection de

³⁷⁸ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_11_238

³⁷⁹ Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003, considérant n° 32.

³⁸⁰ Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE ; voy. considérant 27 de la directive 2003/96 : « La présente directive ne porte pas atteinte à l'application des dispositions pertinentes de la directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises et de la directive 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques lorsque le produit destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou additif d'un carburant est de l'alcool éthylique tel que défini dans la directive 92/83/CEE ».

l'environnement³⁸¹. Il importe ainsi de déterminer quand un prélèvement sera considéré comme poursuivant un objectif spécifique.

Dans un arrêt *Transportes Jordi Besora*³⁸², la Cour a précisé que *l'affectation du produit d'une taxe à des mesures environnementales ne suffisait pas à démontrer qu'une telle taxe poursuivait un objectif autre qu'un simple objectif budgétaire*. En effet, afin d'être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de la directive sur le régime général d'accises, il importe qu'une telle taxe vise, par elle-même, à assurer la protection de l'environnement. Ceci suppose toutefois que cette taxe soit conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle dissuade les contribuables d'utiliser des produits nocifs pour l'environnement ou, au contraire, qu'elle encourage l'utilisation de produits moins nocifs pour l'environnement.

À noter qu'en prévoyant que les règles devant être respectées pour la perception de taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accises n'incluent pas les dispositions relatives aux exonérations, le législateur européen semble permettre aux États membres d'adopter de telles taxes même lorsqu'une exonération est prévue par la directive sur la taxation de l'énergie, pour autant que la condition d'objectif spécifique soit rencontrée³⁸³.

Cela étant, les directives précitées ne devraient en principe pas empêcher la mise en place d'un système de tarification carbone tel qu'envisagé, pour autant que cette taxe (ou cette composante d'une taxe préexistante) poursuive, en elle-même, un véritable objectif environnemental.

³⁸¹ A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 20.

³⁸² C.J.U.E., aff. C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya*, 27 février 2014.

³⁸³ A. PIRLOT, *op. cit.*, p. 22.

Table des matières

Avant-Propos	3
Introduction	4
Éléments de contexte – Objectifs globaux	4
Volets de l'étude.....	6
Section I. Les scénarios potentiels d'introduction d'une tarification carbone en droit belge	9
Scénario I	9
Scénario II	11
Scénario III	16
Section II. La qualification juridique du mécanisme de tarification carbone.....	19
II.1. Impôt.....	19
II.2. Rétribution (ou « redevance »)	26
II.3. Prix.....	29
II.4. Prélèvement <i>sui generis</i>	30
II.5. La qualification d'un futur « prélèvement carbone »	30
Section III. La répartition des compétences matérielles dans la Belgique fédérale : principes	33
III.1. Principes directeurs.....	33
III.2. Répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les entités fédérées.....	38
Section IV. La répartition des compétences fiscales dans la Belgique fédérale : principes.....	41
IV.1. Principes généraux d'encadrement de la fiscalité en Belgique : aperçu général.....	42
IV.2. Les prérogatives fiscales de l'autorité fédérale	45
IV.3. Les prérogatives fiscales des Régions.....	46
IV.4 Les prérogatives fiscales des collectivités locales.....	54
Section V. L'introduction d'une tarification carbone en Belgique : autorité(s) compétente(s) et procédure à suivre	60

V.1. Niveaux de pouvoir compétents pour introduire une taxe carbone dans les secteurs non-ETS belges et contraintes institutionnelles.....	61
V.2. Répartition des compétences matérielles entre l'autorité fédérale et les Régions en lien avec les politiques de lutte contre le changement climatique	104
Annexe 1 à la Section V : l'exception à la règle fédérale <i>non bis in idem</i> pour les huiles minérales conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services et des citernes de gasoil à des fins de chauffage	110
Annexe 2 à la Section V : esquisse des compétences de l'autorité fédérale	115
Section VI. La coopération entre l'autorité fédérale et les entités fédérées dans le cadre de l'introduction d'une tarification carbone en droit belge.....	122
VI.1. Les accords de coopération	124
VI.2. Autres mécanismes de coordination.....	129
VI.3. Les décrets conjoints	133
VI.4. La coopération dans les scénarios potentiels d'introduction d'une tarification carbone en droit belge	134
Section VII. L'utilisation des recettes de la taxe carbone	141
VII.1. Les collectivités politiques bénéficiaires du produit d'une future taxe carbone dans les différents scénarios	143
VII.2. Utilisation des recettes de la taxe carbone et compétences matérielles et fiscales des collectivités politiques concernées.....	149
VII.3. Techniques budgétaires permettant de garantir une affectation prédéterminée et souhaitable du produit de la taxe carbone.....	155
Annexe à la Section VII : le mécanisme de responsabilisation « climat » dans la LSF.....	159
Section VIII. Contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit belge.....	163
VIII.1. Principes généraux d'encadrement de la fiscalité en Belgique : rappels	163
VIII.2. Principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale.....	167
VIII.3. Art. 1 ^{er} ter LSF	177

Section IX. Contraintes juridiques émanant de normes supérieures de droit européen	179
IX.1. Prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises (articles 28, 30 et 110 du T.F.U.E.).....	181
IX.2. Les aides d'État (article 107 du T.F.U.E.)	186
IX.3. Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité et directive 2008/118/CE relative au régime général d'accises	203
Table des matières	206